LEYES COMENTADAS

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMENTADO

Segunda edición

AUGUSTO FERNÁNDEZ SAGARDI

THOMSON REUTERS

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
Comentado

Segunda Edición

AUGUSTO FERNÁNDEZ SAGARDI

THOMSON REUTERS®

Segunda Edición, Marzo 2021

Derechos reservados © conforme a la ley por:
Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

AUTOR:
Augusto Fernández Sagardi

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra denominada CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN COMENTADO ©, por cualquier medio, sin autorización escrita de Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

ISBN 978-607-474-600-6

Impreso en México
Printed in Mexico

Boulevard Manuel Ávila Camacho, número 36, piso 19, Colonia Lomas de Chapultepec, Alcaldía Miguel Hidalgo, Código Postal 11000, Ciudad de México
Conmutador: 55-8874-7270 Larga distancia sin costo: 800-200-39-47
www.thomsonreutersmexico.com / www.dofiscal.com
atencionmexico@thomsonreuters.com

INTRODUCCIÓN

¿Qué es el Código Fiscal de la Federación?

a) Es un ordenamiento jurídico multifacético cuyas normas hacen de él un instrumento de administración tributaria, un receptáculo de derechos y obligaciones de los contribuyentes y un marco jurídico concentrador de conceptos tributarios genéricos aplicables a todas las leyes fiscales especiales.

Instrumento de administración tributaria

La función de la administración pública tributaria es básicamente la de recaudar las contribuciones para satisfacer los gastos públicos, sin ella no se justifica su existencia. Para lograr su objetivo, requiere de organización interna y actuación externa, según sus actos incidan o no en la esfera jurídica del particular. La organización interna la logra con leyes orgánicas y reglamentos interiores. Su actuación externa requiere de ordenamientos, como este Código, que la doten de facultades suficientes para actuar incidiendo, con carácter de autoridad legítima, en la esfera jurídica de los particulares, las cuales pueden clasificarse en facultades de fiscalización, de determinación de contribuciones, de orientación y asistencia a contribuyentes y de recaudación.

También contiene medidas de administración tributaria apoyadas en conductas de los particulares, que les son atribuidas como obligaciones de hacer y que podrían clasificarse en medidas de fiscalización indirecta (verificar la existencia fiscal de proveedores y clientes mediante requisitos fiscales en los comprobantes, por ejemplo), de colaboración con los fines del Estado (retención, recaudación y entero de contribuciones, por ejemplo), de información, propia y de terceros (declaraciones informativas, dictámenes de contador público, por ejemplo). La doctrina y la jurisprudencia han establecido que las obligaciones contenidas en el artículo 31, fracción IV constitucional, no consignan una relación jurídica simple en la que el gobernado tenga sólo la obligación de pagar el tributo y el Estado el derecho correlativo de recaudarlo, sino una relación compleja consistente en derechos, obligaciones y atribuciones.

Es el ordenamiento federal más completo en materia de administración tributaria.

Receptáculo de derechos y obligaciones de los contribuyentes

La relación jurídico-tributaria comprende tanto los aspectos de fondo (sustancia) como los de forma (formales); este Código los comprende a ambos. El nacimiento de la obligación principal de pago obedece a las disposiciones que regulan los elementos determinantes de la contribución que se encuentran tanto en las leyes fiscales especiales como en el Código. Así, las referidas al sujeto y al objeto están en ambos ordenamientos, en forma específica en la ley especial y en forma genérica en el Código. Sin embargo, existe una mezcla e interrelación profunda de ambos, porque si de determinar la base se trata, si es con base cierta está en aquellas leyes, si es con base presunta, la localizamos en el Código. Si de determinar el objeto gravado se trata, hay que acudir a las reglas de las leyes fiscales especiales y a las del

Código para resolver si estamos ante realidades o ficciones jurídicas. Los presupuestos de hecho de la obligación tributaria no se agotan en las leyes especiales, existe la necesidad de acudir al Código que resulta ser el ordenamiento básico donde define multitud de figuras jurídicas “para efectos fiscales”. Sólo las tasas o las tarifas se encuentran monopolizadas en las leyes fiscales especiales.

Las obligaciones formales se encuentran en abundancia en este instrumento normativo tanto de hacer, como de no hacer o de tolerar. De hacer, como pagar el crédito fiscal o presentar declaraciones; de no hacer, como no resistirse al ejercicio legítimo de las facultades de las autoridades fiscales; de tolerar, como aceptar recibir visitas domiciliarias de auditoría.

También se encuentran protegidos la mayoría de los derechos de los contribuyentes, como los de efectuar compensaciones, o a que le sean devueltos los saldos a favor o los pagos de lo indebido. En este ordenamiento se recogen también normas que protegen los derechos subjetivos públicos de los contribuyentes contemplados por la Constitución, como los de debida defensa, los de audiencia en los procedimientos administrativos, los de legalidad y los protectores de la seguridad jurídica, entre muchos otros.

Marco jurídico concentrador de conceptos tributarios

Las definiciones de las distintas clases de ingresos del Estado, como las contribuciones y sus especies: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, así como los de aprovechamientos y productos, se encuentran dadas en el ordenamiento en estudio, así como el concepto de crédito fiscal, las facultades de las autoridades y las obligaciones y derechos de los sujetos pasivos.

También encontramos la forma de aplicar e interpretar las leyes fiscales, el momento de nacimiento del hecho generador de la obligación fiscal, los regímenes de auto y heterodeterminación de las obligaciones fiscales, etcétera, conceptos múltiples aplicables a todas las leyes especiales que no es aconsejable estén repetidos en ellas.

Todo ello explica el porqué no es un mero ordenamiento supletorio sino uno integrador de las normas contenidas en las leyes fiscales especiales.

b) Es además un Código sustantivo y adjetivo que contiene un conjunto de normas de sustancia y de procedimiento administrativo.

Normas de sustancia, como las de definición de conceptos tributarios; de determinación presuntiva del objeto gravado o de la base gravable; de ficciones jurídicas consistentes en hechos imponibles; derechos de los contribuyentes; nacimiento y extinción de los créditos fiscales, etcétera.

Normas de procedimiento que comprenden desde el debido ejercicio de las facultades de las autoridades hasta los medios de defensa administrativos de los particulares, pasando por los procedimientos de gestión administrativa.

De estos temas se comentará conforme avance el articulado de este insustituible instrumento legal.

ABREVIATURAS

CC	–	Código Civil
CCo.	–	Código de Comercio
CFF	–	Código Fiscal de la Federación
CFPC	–	Código Federal de Procedimientos Civiles
CFPP	–	Código Federal de Procedimientos Penales
CNPP	–	Código Nacional de Procedimientos Penales
CPEUM	–	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CURP	–	Clave Única de Registro de Población
DOF	–	Diario Oficial de la Federación
GATT	–	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
GSJF	–	*Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*
INEGI	–	Instituto Nacional de Estadística y Geografía
INFONAVIT	–	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
INPC	–	Índice Nacional de Precios al Consumidor
ISAN	–	Impuesto sobre automóviles nuevos
ISR	–	Impuesto sobre la renta
ISSSTE	–	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
ISTUV	–	Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos
IVA	–	Impuesto al valor agregado
LFDC	–	Ley Federal de los Derechos del Contribuyente
LFPCA	–	Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo
LGOAAC	–	Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito
LIC	–	Ley de Instituciones de Crédito
LIESPYS	–	Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
LIETU	–	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
LISR	–	Ley del Impuesto sobre la Renta
LIVA	–	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LOTFF	–	Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación

LOTFJFA	–	Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
LSS	–	Ley del Seguro Social
OCDE	–	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PAE	–	Procedimiento Administrativo de Ejecución
PJF	–	Poder Judicial de la Federación
PRODECON	–	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
RCFF	–	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RFC	–	Registro Federal de Contribuyentes
RISR	–	Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta
RIVA	–	Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
RITFJFA	–	Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
RM	–	Resolución Miscelánea Fiscal
RTFF	–	*Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*
SAT	–	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	–	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SE	–	Secretaría de Economía
SHCP	–	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SJF	–	*Semanario Judicial de la Federación*
TC	–	Tribunal Colegiado
TCC	–	Tribunales Colegiados de Circuito
TFF	–	Tribunal Fiscal de la Federación
TFJA	–	Tribunal Federal de Justicia Administrativa
TFJFA	–	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
TLCAN	–	Tratado de Libre Comercio de América del Norte
UDIS	–	Unidades de inversión
UMA	–	Unidad de Medida y Actualización

TITULO I

DISPOSICIONES GENERALES

CAPITULO PRIMERO

1- SUJETOS OBLIGADOS A CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PUBLICOS

Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

LA FEDERACION

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

ESTADOS EXTRANJEROS

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS EXENTAS

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.

Comentarios al artículo 1

Este primer artículo contiene una abundancia de temas que, a la luz de la teoría general de las contribuciones, ameritaría una reglamentación por separado. El primer párrafo se refiere a: **(i)** los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria; **(ii)** la supletoriedad de este ordenamiento, y **(iii)** el destino de las contribuciones.

Relación jurídica tributaria

Los sujetos pasivos pueden ser personas físicas y morales, sin distingo de alguna naturaleza, pueden ser nacionales o extranjeros, personas morales, civiles o mercantiles; y

se les define como aquellos cuya situación jurídica coincide con la hipótesis general y abstracta contemplada en una ley como hecho generador de un crédito fiscal. Esta coincidencia genera un vínculo entre los sujetos activo y pasivo, conocido como relación jurídico-tributaria, que tiene las características de ser obligacional y admitir ser definido como la posibilidad de que el sujeto activo, Estado (acreedor) constriña al pago de una deuda fiscal, al sujeto pasivo, contribuyente (deudor) en los términos exactos consignados en la ley.

Las obligaciones fiscales pueden ser de fondo o de forma. Las primeras, también conocidas como principales, consisten en el pago de la contribución, y las segundas, secundarias o accesorias, adoptan una multiplicidad de variantes que van desde el presentar declaraciones, avisos, cumplir con requerimientos, citatorios o proporcionar información propia o de terceros, según la ley especial disponga.

Recomiendo la lectura de los comentarios al artículo 4, donde el tema de la obligación tributaria se trata con mayor amplitud.

Principio de legalidad

El principio de legalidad en las contribuciones, contenido en este párrafo, es sólo reiteración del contemplado en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, y persigue otorgar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes, dándoles a conocer el alcance de sus derechos y obligaciones, así como erradicar la arbitrariedad en la imposición de las autoridades fiscales; puede ser enunciado así: “el gravamen debe ser establecido por el Poder Legislativo en una ley donde deben quedar contemplados en forma expresa todos los elementos esenciales de las contribuciones como el sujeto, objeto, base, la tasa o la tarifa, sin que pueda quedar al arbitrio de la autoridad fiscal su determinación.” La traducción política de este principio significa que los gobernados, a través de sus representantes, determinan los tributos a soportar para satisfacer los gastos públicos; además, la enunciación política del principio obedece a que la subsistencia misma del Estado debe estar a cargo de la población que lo compone.

El CFF como ordenamiento supletorio e integrador

Aun cuando esta disposición califica de supletorio al CFF cuando exista defecto en la ley fiscal especial, este ordenamiento es mucho más que un auxiliar de las leyes fiscales especiales; es el marco general de referencia obligada de la relación jurídico-tributaria, donde más que un simple ordenamiento supletorio es uno integrador, toda vez que no sólo se aplica “en defecto” de la ley fiscal especial, sino actuando conjuntamente con ellas, como en el caso de las ficciones de derecho (se entiende por enajenación, verbigracia), de la base gravable (presuntivas de utilidades, valores o actos gravados) o específica a terceros, señalando a éstos como responsables de la deuda tributaria (responsables solidarios), o marca límites a la responsabilidad del sujeto directo (empresario persona física); dispone el tiempo de exigibilidad del crédito fiscal y las formas de cumplimiento o extinción de las contribuciones (pago, prescripción, compensación, etc.). Es integrador también porque evita la repetición innecesaria de conceptos tributarios en las diversas leyes fiscales especiales, regulando figuras procedimentales y sustantivas como la caducidad, la prescripción, la devolución o la compensación, por ejemplo.

Es también un ordenamiento sustantivo y adjetivo, es decir, regula aspectos sustanciales de la relación jurídico-tributaria (nacimiento y extinción de la obligación fiscal, definiciones de los ingresos del Estado, derechos de los contribuyentes) y los procedimientos fiscales (de fiscalización, de liquidación, de recaudación, de defensa administrativa), lo que lo hace el ordenamiento de administración tributaria federal más completo que existe en el sistema jurídico mexicano.

Es conveniente mencionar que el CFF también es supletorio de leyes administrativas, como la Aduanera, en procedimientos administrativos contemplados en la LSS y en la LINFONAVIT (independientemente de que, por contener contribuciones, a dichas leyes les aplica también la característica integradora del CFF a que se adujo en párrafos anteriores), así como en algunos casos de la Ley de Comercio Exterior.

Tratados internacionales

México tiene celebrados tratados fiscales en diversos temas como los siguientes:

a) Convenios de Intercambio de Información.

b) Tratados para Evitar la Doble Tributación en el Impuesto sobre la Renta.

c) Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (firmado en 7 de junio de 2017 y en espera de que entre en vigor).

d) Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

El señalamiento de que el CFF se aplicará en defecto de las leyes fiscales especiales y "sin perjuicio de los tratados internacionales de que México sea parte", es sobreponer éstos en la jerarquía legal sobre aquél. Es la inserción expresa de la obligatoriedad de los tratados en el Derecho Fiscal mexicano interno para que no quede duda de su jerarquía legal, por lo que modificaciones posteriores a las leyes fiscales especiales o al CFF no alterarán la validez u obligatoriedad de aquéllos.[1] Además de que supera la discusión de que estos instrumentos hacen inaplicable, para determinados sujetos, la ley nacional (LISR) aprobada por el Congreso compuesto de diputados y senadores por la mera decisión del Ejecutivo con aprobación del Senado.

El Pleno de la SCJN ha resuelto que los Tratados internacionales tienen superioridad jerárquica sobre las leyes nacionales. Véase la siguiente tesis aislada:

> **TRATADOS INTERNACIONALES. SON PARTE INTEGRANTE DE LA LEY SUPREMA DE LA UNION Y SE UBICAN JERARQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES GENERALES, FEDERALES Y LOCALES. INTERPRETACION DEL ARTICULO 133 CONSTITUCIONAL.** La interpretación sistemática del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite identificar la existencia de un orden jurídico superior, de carácter nacional, integrado por la Constitución Federal, los tratados internacionales y las leyes generales. Asimismo, a partir de dicha interpretación, armonizada con los principios de derecho internacional dispersos en el texto constitucional, así como con las normas y premisas fundamentales de esa rama del derecho, se concluye que los tratados internacionales se ubican jerárquicamente abajo de la Constitución

Federal y por encima de las leyes generales, federales y locales, en la medida en que el Estado mexicano al suscribirlos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y, además, atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario *pacta sunt servanda* , contrae libremente obligaciones frente a la comunidad internacional que no pueden ser desconocidas, invocando normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone, por lo demás, una responsabilidad de carácter internacional.

El Tribunal Pleno, el veinte de marzo en curso, aprobó, con el número IX/2007, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de marzo de dos mil siete.

Desde el 28 de octubre de 1999 el Tribunal Pleno había abandonado el criterio sustentado en la tesis P. C/92, publicada en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación,* Número 60. Octava Epoca. Diciembre de 1992. Página 27, de rubro: *LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA* para adoptar el criterio contenido en la tesis P. LXXVII/99, visible en el *Semanario Judicial de la Federación* de noviembre de 1999, que reza:

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERARQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCION FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión “... serán la Ley Suprema de toda la Unión ...” parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de “leyes constitucionales”, y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las

entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados." No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación,* Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUIA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

Amparo en revisión 1475/98. Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo. 11 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de octubre en curso, aprobó, con el número LXXVII/1999, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial.

Gasto público específico

Por último, en concordancia con el criterio de los Tribunales, es posible destinar una contribución a un gasto público específico (para conocer el criterio de la SCJN favorable a esta clase de contribuciones ver: *CONTRIBUCIONES. LAS DESTINADAS AL PAGO DE UN GASTO PUBLICO ESPECIAL NO VIOLAN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. Tesis P/J. 106/99. Semanario Judicial de la Federación* . Noviembre de 1999).

En el artículo 223 de la Ley Federal de Derechos tenemos dos ejemplos de destino para uso específico. El primero establece que los derechos que se obtengan por la recaudación de los derechos por la explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales que paguen los municipios, se destinarán a la Comisión Nacional del Agua para obras de infraestructura hidráulica.

El segundo ejemplo es aquel que indica que los ingresos que se obtengan por la recaudación de los derechos por la explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales para usuarios distintos de los municipales y organismos operadores de ellos, 300 millones de pesos, tendrán destino específico para el Fondo Forestal Mexicano para el desarrollo y operación de Programas de Pago por Servicios Ambientales.

Una hipótesis que pudiera aplicar, *mutatis mutandi* , es la contenida en el último párrafo del artículo 6 de la LIVA que se refiere a la devolución de dicho impuesto a los prestadores de servicios de suministro de agua para uso doméstico, siempre y cuando lo inviertan en obras de infraestructura hidráulica o en el pago de los derechos federales contenidos en los artículos 222 y 276 de la Ley Federal de Derechos.

Fines extrafiscales de las contribuciones

Por disposición constitucional, las contribuciones deben ser establecidas para cubrir los gastos públicos, tanto de la Federación, del Distrito Federal como de los estados en que se resida; sin embargo, en una interpretación evolutiva del artículo 31, fracción IV constitucional, la SCJN ha validado las disposiciones tributarias que persigan fines extrafiscales; es decir, que no sólo se utilicen para recaudar, sino para otros fines sociales, económicos o aun como antielusivo tributario, benéfico para la sociedad.

Ejemplos de ello los tenemos en las siguientes tesis:

> **FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORIA ECONOMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS.** De conformidad con el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, el cual debe ser útil para fortalecer la soberanía nacional y su régimen democrático, en el que se utilice al fomento como un instrumento de crecimiento de la economía, del empleo y para lograr una justa distribución del ingreso y de la riqueza, y que permita el pleno ejercicio de la libertad y dignidad de los individuos, grupos y clases sociales protegidos por la Constitución Federal, por lo que el ente estatal planeará, coordinará y orientará la actividad económica, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades otorgado por la propia Ley Fundamental. Asimismo, el citado precepto constitucional establece que al desarrollo nacional concurrirán, con responsabilidad social, los sectores público, privado y social, así como cualquier forma de actividad económica que contribuya al desarrollo nacional; que el sector público tendrá, en exclusiva, el control y propiedad de las áreas estratégicas que señala la Constitución, y podrá participar con los sectores privado y social, en el impulso de las áreas prioritarias; que bajo criterios de equidad social y productividad se apoyará e impulsará a las empresas sociales y privadas, con sujeción a las modalidades que dicte el interés público, así como al uso de los recursos productivos, donde se atienda al beneficio general, cuidando su conservación y el medio ambiente, y que en la ley se alentará y protegerá la actividad económica de los particulares, y proveerá las condiciones para

que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico social. En congruencia con lo anterior, al ser los fines extrafiscales, razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal y las demandas del interés público, se concluye que el indicado artículo 25 constitucional constituye uno de los fundamentos de dichos fines, cuya aplicación debe reflejarse en la ley, sus exposiciones de motivos, o bien, en cualquiera de sus etapas de formación.

Novena Época. Registro: 173020. Instancia: Primera Sala. Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Tomo XXV. Marzo de 2007. Materia: Administrativa. Tesis: 1a./J. 28/2007. Pág. 79.

FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES. En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal, la recaudación, y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal –que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos–. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior es así, pues mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos –las contribuciones deben tener un fin necesariamente fiscal al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines de índole extrafiscal–, los montos que generen las contribuciones y todos los de éstos –y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios–, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos –a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales–, mientras que los ingresos que emanen satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.

Novena Época. Registro: 173296. Instancia: Primera Sala. Tesis Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.*Tomo: XXV.

Febrero de 2007. Materias: Constitucional, Administrativa. Tesis: 1a. XXXVI/2007. Pág. 643.

Federación, Ciudad de México, estados, municipios y gobiernos extranjeros

Por virtud de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo en comento, la Federación puede ser sujeto de contribuciones cuando se señale expresamente en las leyes; no exime a los entes que ejercen los niveles de gobierno restantes, Ciudad de México, estados y municipios, personas morales que pueden estar gravados por las leyes federales, como lo dispone, por ejemplo, expresamente el artículo 1 de la Ley Federal de Derechos. Asimismo, los Estados extranjeros pueden ser sujetos de contribuciones federales cuando no exista reciprocidad con el Estado mexicano, lo cual se verificaría en cada caso concreto a la luz de las disposiciones fiscales extranjeras.

Personas no obligadas a pagar contribuciones

Una importante regla de obligaciones tributarias formales o accesorias para las personas que no tienen obligación de pagar contribuciones, se encuentra en el último párrafo de la disposición en comentario. Quienes no estén obligados a pagar contribuciones tendrán las otras obligaciones que expresamente las leyes fiscales les establezcan. Con ello entiendo que pueden existir sujetos exentos de obligaciones tributarias principales (pago) y accesorias (llevar contabilidad, emitir comprobantes, presentar declaraciones, etcétera), o bien sólo de la principal, pero no de las accesorias. Cuando este artículo hace referencia a “las personas que no están obligadas a pagar contribuciones” atiende tanto a los que son contribuyentes exentos como a los que no están sujetos a la contribución, los que sólo estarán obligados a cumplir con lo que para ellos –los no obligados a pagar– expresamente les establezcan las leyes fiscales,[2] como en el caso de las personas morales con fines no lucrativos (en el ISR) a los que se les obliga, por ejemplo, a retener el impuesto correspondiente a terceros, o a presentar declaraciones periódicas, entre otras.

2- TIPOS DE CONTRIBUCIONES

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

CONCEPTO DE IMPUESTOS

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

DERECHOS

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.

Comentarios al artículo 2

Contribuciones

El artículo 73 de la CPEUM, en sus fracciones VII y XXIX-a, otorga facultades al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones necesarias a fin de cubrir el presupuesto.

El principal origen de los ingresos públicos de la Federación se encuentra en las contribuciones, según se puede observar en la Ley de Ingresos de la Federación. Tienen la virtud de ser ingresos sanos, toda vez que no representan pasivos para la Federación, no se tienen que devolver como en el caso de los “ingresos” por financiamientos.

Impuestos

La fracción I define a los impuestos como “las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo”.

Llama la atención la definición que se da de “impuestos”, dado que éstos se entienden por eliminación de las otras contribuciones, a saber, “…y que sean distintas de las señaladas en

las fracciones II, III y IV de este artículo".

El objeto del impuesto (presupuesto jurídico o de hecho contemplado en la ley) en nuestro país es muy variado. La imaginación del legislador hace objeto de contribución a las manifestaciones de riqueza emanadas de las múltiples figuras jurídicas empleadas por, o en que se encuentra, el contribuyente, por ejemplo, el ingreso en el ISR; el valor en el IVA e IESPYS; los depósitos en el IDE, etcétera.

Los impuestos contemplados tradicionalmente en la Ley de Ingresos de la Federación son: el ISR, el IVA, el IESPYS, el ISAN y los impuestos al comercio exterior.

Objeto inmediato y mediato de las contribuciones

Es de reconocida doctrina que las contribuciones tienen un objeto inmediato y uno mediato; el primero es el que encontramos definido en la ley como hecho generador de la obligación tributaria y el segundo o mediato es el objeto económico o materia imponible buscado por el creador de la norma, la manifestación de riqueza que se desea gravar y que se consigue precisamente mediante su diseño legal.

El objeto inmediato en el ISR es el ingreso; el mediato es la renta que se consigue mediante la fórmula contemplada en el diseño legal, ingresos menos deducciones, *lato sensu* .

El objeto inmediato en el IVA es el valor de actos o actividades; el mediato es el consumo que se consigue mediante los procedimientos indicados en el diseño legal de la traslación y el acreditamiento.

Aportaciones de Seguridad Social

La fracción II las define como "las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

Dentro de estas contribuciones tenemos: **(i)** Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores; **(ii)** Las aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; **(iii)** Cuotas del SAR a cargo de los patrones; **(iv)** Cuotas para el ISSSTE a cargo de los trabajadores; **(v)** Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares. Se encuentran contempladas dentro de las leyes del Seguro Social, del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, de las de los Institutos de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del Estado y del de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

El Poder Judicial de la Federación ha resuelto que el Congreso de la Unión tiene facultades expresas para decretar cualquier contribución que tenga como finalidad sufragar los gastos y erogaciones que debe efectuar la Federación para la atención de los servicios y necesidades públicas a cargo de sus diferentes órganos y en virtud de que el artículo 2 del CFF reconoce a las aportaciones de seguridad social el carácter de contribuciones, el Congreso tiene facultades para legislar en todo lo concerniente a ellas, entre las que incluye las de delegar facultades fiscalizadoras y sancionadoras al IMSS y al INFONAVIT.

(“APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. El Congreso de la Unión tiene facultades para decretarlas”. *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. Pleno. Abril de 1996. Pág. 65.) Y por tener el carácter de contribuciones, en las aportaciones de seguridad social se deben observar las mismas limitaciones a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público. (“INFONAVIT. Las aportaciones patronales tienen el carácter de contribuciones y se rigen por el artículo 31, fracción IV constitucional”. *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. Pleno. Julio 1998. Pág. 28).

Contribuciones de mejoras

La fracción III las define como las “establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.”

En materia estatal se tienen muchos ejemplos de esta clase de contribuciones y han representado un alivio para las finanzas públicas locales y municipales; a nivel federal sólo tenemos un ejemplo y es la contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

Derechos

Según la fracción IV: “son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentran previstas en la LFD. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

Los derechos se pueden clasificar en: **(i)** los que derivan de servicios que presta el Estado en funciones de Derecho Público; **(ii)** los que derivan del uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, y **(iii)** los relacionados con la extracción del petróleo. Estas contribuciones se encuentran sistematizadas en la Ley Federal de Derechos.

El Pleno de la SCJN efectúa un inmejorable análisis de la evolución del concepto de “derechos” en el Derecho Positivo mexicano para afirmar, junto con la doctrina, que los derechos son una especie del género de contribuciones que cuando se genera un servicio, tiene su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como un servicio público *uti singuli* ; es decir, una prestación técnica de la administración, concreta, individualizada y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre la administración y el usuario, que de este modo se coloca en una situación distinta de las del resto de los gobernados, que justifica el pago del tributo en tanto evita que el costo del servicio sea soportado también por aquellos que no son usuarios del servicio. (“DERECHOS TRIBUTARIOS. Su concepto jurisprudencial”. *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. Pleno. Mayo de 1996. Pág. 57).

Los Tribunales al analizar las tarifas por el concepto de “derechos por consumo de agua” han resuelto que los servicios que presta el Estado se organizan en función del interés general y secundariamente de los particulares, y además no se constituye en una empresa privada que ofrezca al público sus servicios por un precio comercial con base exclusiva en los costos de producción. Los derechos constituyen una contribución establecida

imperativamente por el Estado a los particulares que utilizan un servicio público; por ello en la fijación de las tarifas para el pago de derechos no se toma únicamente en cuenta los costos que origina la prestación del servicio, sino fines extrafiscales, como sería provocar un aumento o una disminución en el uso del servicio. ("AGUA POTABLE. El Decreto 265 del Edo. de Guerrero por el que se aumenta las tarifas de derechos por su consumo no es violatorio del principio de equidad tributaria al fijar tarifas diferenciales". *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* . No. 46. Pleno. Octubre de 1991. Pág. 32).

Accesorios de las contribuciones

Es de destacar la naturaleza jurídica de contribución que la ley les otorga a los recargos, a las sanciones, a los gastos de ejecución y la indemnización por libramiento de cheques sin fondos que no tiene más explicación que la facilidad en su administración y cobro. Sin embargo, al tener tal naturaleza por disposición legal, deben cumplir con los requisitos constitucionales que conforman el principio de justicia tributaria, es decir, deben ser proporcionales y equitativos y les aplicará la evolución jurisprudencial dictada por el Poder Judicial de la Federación respecto al artículo 31, fracción IV constitucional, incluso las tesis concernientes a la capacidad contributiva, pero sin perder de vista su función resarcitoria, en el caso de los recargos, y del 20% del libramiento de cheques sin fondos, o su función represora, disuasiva o ejemplar de conductas infractoras en el caso de las multas. (Ver "RECARGOS y sanciones. Su proporcionalidad y equidad no dependen de que guarden relación cuantitativa con las contribuciones omitidas". *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época, T. VIII. Pleno. Diciembre 1998. Página 256. Ver RECARGOS. Su inequidad y desproporcionalidad, derivada de la norma que los rige debe determinarse en razón de la cantidad que hubiera dejado de percibir el fisco, por la mora. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* . No. 44. Pleno. Agosto de 1991. Págs. 46, 47.

"RECARGOS por mora. Deben cumplir con los requisitos de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público". *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.* No. 57. Pleno. Septiembre 1992. Pág. 34).

Sin embargo, siendo la multa una sanción que persigue reprimir la conducta ilícita de un contribuyente y que obedece a principios de Derecho Penal, parece un error legislativo dotarlas de la naturaleza jurídica de contribución, obligación constitucional que obedece a principios de justicia tributaria. ¿Se puede decir que una multa debe atender a la capacidad contributiva del sujeto? ¿Una multa debe ser proporcional y equitativa? ¿Cuál es el fundamento constitucional de las multas? ¿El artículo 31, fracción IV, o el 21 de la Carta Magna? La norma secundaria no debiera hacer calificaciones artificiales de naturalezas jurídicas de los diferentes ingresos del Estado que repugnen con los principios constitucionales, porque incurre en aberraciones jurídicas frente al texto constitucional, lo cual crea confusiones.

Principio de legalidad en las contribuciones

Las cuatro fracciones comentadas contemplan las definiciones de las distintas contribuciones y en todas el elemento común es la ley. El principio de legalidad tributaria, a la luz de las jurisprudencias de la SCJN, pudiera enunciarse como el requerimiento obligatorio de que en la ley se contemplen los elementos esenciales de la contribución, como son el

sujeto, objeto, base y la tasa o la tarifa, para que no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades ex actoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.

El principio citado se enmarca dentro del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior.

La Corte ha decidido, en un impecable criterio republicano, que la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con el que pretenda justificárseles. (Ver "IMPUESTOS, elementos esenciales de los. Deben estar consignados expresamente en la ley" e "IMPUESTOS, Principio de legalidad que en materia de, consagra la Constitución Federal". Jurisprudencias publicadas con los números 162 y 168 en el Apéndice del *Semanario Judicial de la Federación* 1917-1995. Tomo I. Materia: Constitucional. Págs. 165 y 169).

En este tema resulta interesante transcribir una tesis clásica del Pleno de la SCJN donde especifica la diferenciación del principio de reserva de ley absoluta con el principio de reserva de ley relativa, para encontrar una explicación a las diferentes tesis sustentadas por los Tribunales del PJF cuando se enfrentan a la necesidad de calificar la constitucionalidad de las leyes tributarias, por no estar los elementos de las contribuciones necesariamente en la ley, pero sí en ella las directrices claras, el acto normativo primario que contiene la disciplina general o de principio a que se sujetará el acto secundario (visible en el *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época, T. VI. Pleno. Noviembre de 1997. Pág. 78), que a la letra señala:

> **LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.** Este Alto Tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan la leyes. Conforme con dicho principio, es necesario una ley formal para establecimiento de un tributo, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantienen una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a la que dichas fuentes deberán

ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias.

Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Precisado lo anterior, este alto Tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de este modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, ya que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

3- CONCEPTO DE APROVECHAMIENTOS

Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

DESTINO DE LOS APROVECHAMIENTOS POR CONCEPTO DE MULTAS NO FISCALES

Los aprovechamientos por concepto de multas impuestas por infracciones a las disposiciones legales o reglamentarias que no sean de carácter fiscal, podrán ser destinados a cubrir los gastos de operación e inversión de las dependencias encargadas de aplicar o vigilar el cumplimiento de las disposiciones cuya infracción dio lugar a la imposición de la

multa, cuando dicho destino específico así lo establezcan las disposiciones jurídicas aplicables.

CONCEPTO DE PRODUCTOS

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Comentarios al artículo 3

Aprovechamientos

Este concepto es una especie de receptáculo de los demás ingresos del Estado que no pueden encontrar cabida técnica en el concepto de las contribuciones ni en los ingresos por financiamientos a los que alude la Ley de Ingresos de la Federación ni los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Así, entre otros, tenemos las multas, las indemnizaciones, las participaciones a cargo de los concesionarios de las vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento eléctricas, las desincorporaciones (privatizaciones), las devoluciones de anticipos derivados de contratos de obra pública y las cuotas compensatorias.

Desde luego que las multas que tienen la naturaleza jurídica de aprovechamientos son aquellas que no están relacionadas con las contribuciones, como las impuestas por violaciones formales a las leyes fiscales (por ejemplo, no presentar una declaración, un aviso), o las derivadas de leyes administrativas y sus reglamentos (las de tránsito, las de trabajo, etcétera).

Y también son aprovechamientos las prestaciones de carácter patrimonial a cargo de los concesionarios de los servicios de telecomunicaciones, previstas en el artículo 110 de la Ley de Vías Generales de Comunicación cuando dispone que “el Gobierno Federal tendrá el derecho de percibir una participación en los ingresos que obtengan las empresas de vías generales de comunicación y medios de transporte por la explotación de los servicios concesionados”.

Un ejemplo interesante de multas que no son accesorios de las contribuciones, aun proviniendo de su omisión –y por ende son aprovechamientos–, son las contenidas en el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente que establece la imposición de multas del 20% o 30% cuando el contribuyente, en determinados casos, cubra la contribución omitida junto con sus accesorios, redacción que separa a la multa impuesta de la categoría de accesorio, situación similar a algunos supuestos del artículo 76 del CFF corroborada en varias tesis del anterior TFF y del PJF (“MULTAS FISCALES. Artículo 76 del CFF [1983-1989] no obliga al pago de multa como un accesorio antes de que se determine la situación fiscal del contribuyente.” Revisión 2655/88/291/86. Sala Superior. Sesión de 28 de agosto de 1992. “MULTAS. Artículo 76 del CFF, fracciones I, II y III, no pueden considerarse como accesorios”. TC del 16o. C. Informe 1988. Pág. 1026).

Cuotas compensatorias

Por cuanto hace a las cuotas compensatorias, estimo errónea su incorporación dentro del concepto de aprovechamientos, toda vez que a mi juicio tienen naturaleza de contribuciones, de la especie de los impuestos al comercio exterior, con fines claramente extrafiscales; por medio de ellas se trata de evitar las prácticas desleales de comercio internacional que rompen con las reglas de la sana competencia. Y así fueron consideradas por el artículo 35 de la Ley Aduanera hasta el mes de julio de 1993 en que mágicamente se transformaron de contribuciones en "aprovechamientos". Todo para que una secretaría de Estado pudiera imponerlas sin intervención del Ejecutivo en términos del artículo 131 constitucional, y mucho menos del Legislativo.

El CFF reconoce como impuestos las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. En esta definición encuadran perfectamente las cuotas compensatorias.

Los elementos esenciales de la contribución se encuentran comprendidos en una ley administrativa, no fiscal, como resulta ser la Ley de Comercio Exterior, y son los siguientes:

Sujeto: las personas físicas o morales que importen en determinadas condiciones.

Hecho imponible: introducir al país mercancías en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional.

Base gravable: en el caso de discriminación de precios, la diferencia entre el valor normal y el precio de exportación. En el caso de subvenciones, el monto del beneficio.

Tasa o cuotas: el 100% de las diferencias de precios o de los beneficios obtenidos. Sin embargo, la SCJN ha resuelto en forma contraria a lo aquí comentado, según se puede leer en la tesis jurisprudencia 2a./J. 120/2002 de la 2a. Sala de la SCJN visible en el *Semanario Judicial de la Federación* de noviembre de 2002, que establece lo siguiente:

> **CUOTAS COMPENSATORIAS. NO SON CONTRIBUCIONES EN VIRTUD DE QUE RESULTAN DE UN PROCEDIMIENTO EN QUE SE OYE A LOS INTERESADOS Y NO SON UNA EXPRESION DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.** De lo dispuesto en el contexto normativo que rige el establecimiento de las cuotas compensatorias para contrarrestar las importaciones realizadas en condiciones de "dumping", se advierte que la atribución que al respecto se confiere a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial (actualmente Secretaría de Economía), no es una expresión de la potestad tributaria conferida al Congreso de la Unión, a las Legislaturas Locales, ni al presidente de la República al tenor del artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que se halla condicionada al desarrollo de un procedimiento en el que se escuche a las partes que puedan verse afectadas con su determinación, así como al acreditamiento de que las importaciones incurrieron en práctica desleal y causaron o amenazaron causar daño a la producción nacional; además existe la posibilidad de que aun cuando se reúnan estos elementos, la autoridad se abstenga de instituir dichas cuotas, si los exportadores extranjeros asumen el compromiso de revisar sus precios o el nivel de sus exportaciones a México. Por tanto, es patente que las cuotas no tienen la naturaleza jurídica

propia de una contribución, dado que ésta constituye una manifestación de la potestad tributaria del Estado".

Considero poco afortunado este criterio porque aplicado a las demás contribuciones al comercio exterior para proteger la producción nacional impuestas por el Ejecutivo con base en el artículo 131 constitucional, no serían tampoco una manifestación de potestad tributaria del Estado.

Accesorios

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones por libramiento de cheques sin fondos que deriven de los aprovechamientos, participarán de su naturaleza jurídica. Como los aprovechamientos no son contribuciones, no deben reunir los requisitos constitucionales comprendidos en el artículo 31, fracción IV constitucional.

Multas con fines específicos

Por otra parte, un ejemplo de aprovechamientos con fin específico son las multas impuestas por infracciones a la Ley de Vías Generales de Comunicación que pueden ser destinadas a la Secretaría de Seguridad Pública.

Productos

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Tenemos como ejemplos, entre otros, los ingresos provenientes de la enajenación de bienes del dominio privado del Estado, intereses de valores, créditos y bonos, utilidades derivadas de la Lotería Nacional para la Asistencia Pública y de Pronósticos para la Asistencia Pública. Los productos no tienen naturaleza de créditos fiscales.

4- CONCEPTO DE CREDITOS FISCALES

Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

RECAUDACION POR LA SHCP

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.

CREDITOS FISCALES QUE SE REMITAN AL SAT PARA SU COBRO

Para efectos del párrafo anterior, las autoridades que remitan créditos fiscales al Servicio de Administración Tributaria para su cobro, deberán cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca dicho órgano.

Comentarios al artículo 4

Crédito fiscal

Nótese la diferencia de la actual definición con la contenida en el artículo 18 del CFF de 1967, que disponía:

> **18.** El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Los elementos eran: **(i)** obligación fiscal **(ii)** determinada en cantidad líquida.

En la definición actual los elementos son: **(i)** los créditos que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados; **(ii)** que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios.

Desde mi punto de vista es más adecuada la definición actual que la del Código anterior, porque al calificarlo de "crédito" atiende a la obligación fiscal nacida de la relación jurídica tributaria contenida en las leyes fiscales especiales, y sobre todo, porque no condiciona su nacimiento a la necesidad de estar determinado (por el contribuyente o por la autoridad, autodeterminación y heterodeterminación, respectivamente) como sí se exigía en el ordenamiento anterior, lo que resulta trascendente para efectos del inicio del cálculo de la actualización de la contribución, de la causación de recargos y de la prescripción. Este criterio indica que la determinación no es constitutiva del crédito fiscal, sino de su mera exigibilidad.

El crédito fiscal, según la actual definición, es un derecho de percepción de una cantidad de dinero, en fecha determinada, a favor del Estado o de sus organismos descentralizados que nace por disposición de la ley, independientemente de que se haya o no determinado en cantidad líquida, como acontecía en la definición anterior.

Y no se debe confundir el nacimiento con la exigibilidad. El crédito es exigible no desde que nace, sino desde el momento señalado por la ley para su pago, y para cobrarlo será necesaria su determinación en cantidad líquida. Cada uno de los momentos (nacimiento, exigibilidad, determinación en cantidad líquida) siguen un orden cronológico. Primero nace el crédito, después se hace exigible (a veces es simultánea la exigibilidad con el nacimiento, como en la mayoría de los Derechos) y para cobrarlo deberá determinarse en cantidad líquida, ya sea por parte del contribuyente o por la autoridad.

En los términos del artículo 2190 del Código Civil, aplicable supletoriamente en la Materia, por así disponerlo el artículo 5, segundo párrafo del CFF, "se llama exigible a aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho", por lo cual un crédito fiscal exigible es aquél cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho. (Sostiene un criterio radicalmente distinto del aquí expresado, el licenciado Leopoldo Rolando Arreola Ortiz en su artículo "El concepto de crédito fiscal", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal* . Año III. 1999. Número 8. Págs. 11 a 28). Para mejor ilustración del tema, se recomienda ver mis comentarios a los artículos 6, 22, 145 y 146 del CFF.

Fisco, acreedor privilegiado

Por otra parte, el Estado es un acreedor privilegiado por varias razones: la primera, porque puede determinar el monto del crédito a su favor sin intervención de terceros, desde luego siguiendo los lineamientos de las leyes; la segunda, por no litigar desprotegido al poder garantizar directamente sus créditos sin necesidad de la intervención de autoridad judicial; la tercera porque la ley prevé ficciones de derecho y presunciones jurídicas a su favor; la cuarta porque puede imponer medidas de apremio para hacer cumplir sus determinaciones; la quinta porque no participa en los juicios universales; la sexta porque tiene derechos de preferencia por sobre la mayor parte de los acreedores del deudor (respecto de la no participación en juicios universales, se recomienda ver los comentarios a los artículos 144 y 149 de esta obra).

Productos

Importa destacar que los ingresos derivados de productos no tienen la naturaleza jurídica de créditos fiscales. Es interesante efectuar esta distinción porque el Estado no podrá ejercer las vías de Derecho Público para su garantía y cobro contempladas en el CFF, sino las del derecho común y ante Tribunales del fuero federal.

4-A- IMPUESTOS Y ACCESORIOS EXIGIBLES POR ESTADOS EXTRANJEROS

Los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros cuya recaudación y cobro sea solicitado a México, de conformidad con los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte, les serán aplicables las disposiciones de este Código referentes a la notificación y ejecución de los créditos fiscales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público o las oficinas que ésta autorice recaudarán, de conformidad con los tratados internacionales antes señalados, los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros.

Comentarios al artículo 4-A

Tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales de Estados extranjeros

Se adiciona este artículo a partir del 1 de enero del año 2000, dentro del marco internacional de cooperación y ayuda mutua, a fin de que el gobierno mexicano pueda cobrar los créditos fiscales a favor de Estados extranjeros y a cargo de residentes en nuestro país. Así, las reglas que aplicaría tanto para las notificaciones como para la ejecución de tales créditos serían las existentes en el CFF. Con esta disposición se otorgan facultades recaudatorias y ejecutoras al fisco mexicano, a favor de fiscos extranjeros. Por citar ejemplos de estos tratados tenemos, entre otros, los celebrados con Bélgica y Japón para evitar la doble tributación, dentro de cuyo articulado se localiza el deber de la asistencia mutua en el cobro de las contribuciones. Sugiero ver comentarios a los artículos 69 y 124, fracción IX de esta obra.

Con ello, por reciprocidad, también se consigue que nuestro país pueda solicitar la ayuda de autoridades fiscales extranjeras para el cobro de contribuciones causadas en el territorio nacional que no fueron cubiertas y cuyo cobro puede resultar imposible por tratarse de contribuyentes residentes en otro Estado, sin bienes dentro de nuestro país.

Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal

Esta Convención fue hecha en Estrasburgo el 25 de enero de 1998, modificada por el Protocolo de 2010 (París, 27-V-2010), y se publicó su aprobación por parte de México en el DOF del 31 de diciembre de 2011.

Entró en plena aplicación a partir del 1 de septiembre de 2012.

Esta asistencia es mucho más amplia que la otorgada en algunos de los Tratados para Evitar la Doble Tributación que tenemos firmados con otros países, y consiste en que los Estados miembros del Consejo de Europa y los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) se prestarán asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales, incluyendo medidas adoptadas por órganos judiciales, ya sea si la persona afectada es residente o nacional de una parte o de cualquier otro Estado.

Dicha asistencia administrativa incluirá:

a) Intercambio de información, incluyendo auditorías fiscales simultáneas y participación de auditorías en el extranjero;

b) Asistencia en el cobro, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares, y

c) La notificación o traslado de documentos.

México manifestó sus Reservas al Tratado y no prestará la asistencia en impuestos diferentes al ISR, IETU, IVA e IESPYS, por lo que queda excluida cualquier otra contribución, incluso las de las entidades federativas y del Distrito Federal. Estas reservas se publicaron en el DOF del 31 de diciembre de 2011.

Se recomienda consultar el DOF del 27 de agosto de 2012 que contiene el Decreto Promulgatorio del Protocolo, así como las Reservas a la Convención, con su fe de erratas.

En el marco de este Tratado recomiendo la lectura al DOF del 21 de agosto de 2014, donde apareció publicado el “Acuerdo entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de los Estados Unidos Mexicanos y el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América para mejorar el cumplimiento fiscal internacional incluyendo respecto de FATCA”. FATCA (*Foreing Account Tax Compliance Act*) es la ley estadounidense sobre el cumplimiento fiscal de sus contribuyentes relativo a cuentas bancarias en el extranjero.

El texto del Acuerdo mencionado se encuentra generalmente en el Anexo 25 de la RM.

5- APLICACION ESTRICTA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Comentarios al artículo 5

Aplicación estricta de las normas fiscales

Nótese que el primer párrafo dispone que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Y en el segundo párrafo señala que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

El legislador ha equiparado la "aplicación estricta" con un método de interpretación jurídica, lo que es erróneo. La aplicación estricta no es un método de interpretación, sino un resultado de la interpretación.

Los resultados de la interpretación (literal, gramatical, lógica, histórica, histórico evolutiva, sistemática, teleológica) pueden ser extensivos, estrictos o restrictivos. Es el sentido que el intérprete atribuye a la norma. Así, será extensivo cuando, después de aplicar los métodos de la hermenéutica jurídica, se extiende el contenido de la voluntad del Estado objetivada en la norma mediante la analogía o mayoría de razón; restrictivo si la restringe (como en el Código de 1938) también mediante la analogía o mayoría de razón y estricta cuando ni se extiende ni se restringe, sino que le da el verdadero alcance de la norma, sin admitirse la analogía o la mayoría de razón.

En opinión de la SCJN, a la cual me adhiero, se admite la interrelación de preceptos de distintas leyes cuando de determinar el sentido y alcance de una norma tributaria se trata, puesto que forman parte de un sistema normativo al que no le son ajenas. Con esto quiero señalar que la interpretación de las normas fiscales admite cualquier método que la hermenéutica jurídica pone al alcance del intérprete, con la condición de que no dé aplicaciones extensivas o restringidas al precepto (ver "LEYES fiscales. La interpretación sistemática de sus normas no contraviene los principios de interpretación y aplicación estricta y de legalidad que rigen en dicha materia". *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* No. 40. 3a. S. Abril 1991. Pág. 14. Ver también "Leyes tributarias. Su interpretación al tenor de lo dispuesto en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación". *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* . Diciembre de 1999. Tesis 2a. CXLII/99).

Derecho Fiscal y Derecho Mercantil. Influencia recíproca

Por otra parte, para bordar más en el tema de la interpretación de la ley tributaria, cabe reflexionar sobre las dificultades que existen cuando el legislador ha escogido como presupuesto de hecho imponible a una figura del derecho común.

Cuando el legislador fiscal elige como hecho imponible a presupuestos de hechos derivados de la práctica y de las leyes mercantiles, fecunda la interrelación existente entre el

Derecho Fiscal y el Mercantil. Para establecer contribuciones, el legislador cuenta con la más amplia facultad de elección de los hechos imponibles dentro de un abanico ilimitado de posibilidades, condicionada constitucionalmente a que su elección resulte racional y el hecho revele capacidad contributiva.

Escoger a figuras del Derecho y la práctica mercantil como objeto de gravamen no resulta extraño, pues la mayoría de las veces son manifestaciones económicas reveladoras de fuente de riqueza apetecidas por todos los fiscos del mundo.

He aquí que con esta elección legislativa se establece la relación estrecha entre ambas materias del Derecho, produciéndose múltiples e interesantes fenómenos jurídicos que recorren desde los principios de autonomía de la voluntad, en uno, y en el de legalidad, en otro, hasta la interpretación que se debe dar a sus normas.

Además es un hecho que las disposiciones fiscales recogen prácticas mercantiles aun antes de que el propio Derecho Mercantil las regule o las reconozca expresamente. Otras veces la existencia del tributo modifica aquellas prácticas comerciales o las incentiva o las desaparece. La evolución del Derecho Fiscal, en particular la legislación tributaria, se debe a la velocidad de los cambios económicos. Su dinamismo es obligado por las circunstancias, no se debe a experimentos legislativos. Es la rama del Derecho que trata de aprehender con mayor rapidez a las manifestaciones novedosas de riqueza, sin que tenga la mínima importancia si están o no reconocidas por el Derecho Positivo. Contrariamente, el Derecho Mercantil es más rígido en sus cambios; es lento en capturar las nuevas modificaciones de la voluntad de las partes cuando éstas ensayan figuras novedosas para hacer negocios.

El contrato de arrendamiento financiero, también llamado arrendamiento con opción de compra, fórmula de financiamiento en especie, es ya un caso clásico de reglamentación fiscal de una práctica de comercio anglosajona asimilada rápidamente en nuestro país y que sólo en época posterior mereció ser reglamentada en la legislación mercantil. El versátil fideicomiso ha tenido una enorme aplicabilidad fiscal, al grado que ha sido acogido en numerosos preceptos de varias leyes fiscales; su dificultad de aprehensión jurídica, debida precisamente a su mayor virtud, la citada versatilidad, crea retos difíciles de resolver al legislador fiscal. El contrato de asociación en participación fue una de las figuras más atractivas fiscalmente porque permitía repartir equitativamente entre las partes las cargas tributarias, sin mezclar en el capital o en la administración de la empresa a personajes ajenos; a partir del año de 1999 cambió su tratamiento fiscal, lo que ha hecho declinar su uso de ésta en el ámbito mercantil, circunstancia que se acentúa con la reforma fiscal sufrida por el CFF en el año de 2004. El contrato de factoraje financiero o *factoring* , antes de su regulación mercantil, ya era contemplado en las normas fiscales en su aspecto sustancial, concediendo exenciones a la enajenación de títulos de crédito en el IVA desde el año de 1980. El fenómeno de la escisión de las sociedades mercantiles se encuentra contemplado a partir del año de 1991 en la LISR y en la del Valor Agregado, y sólo años después fue incorporado a la LGSM.

El Derecho Mercantil no contempla la regulación a los grupos de empresas relacionadas entre sí por la tenencia accionaria y sin embargo la norma fiscal (la LISR) les otorgó un tratamiento de sociedades controladoras que sin duda ha sido y será un antecedente valioso para cuando el legislador mercantil considere su normatividad. Seguramente esta experiencia legislativa fue recogida cuando se emitió la Ley para Regular las Agrupaciones Financieras (DOF del 18 de julio de 1990).

Esta interrelación de materias del Derecho, una de Derecho Público y la otra de Derecho Privado, provoca en consecuencia problemas de armonización jurídica. El Derecho Fiscal ha establecido doctrinaria y legislativamente que la relación jurídica tributaria es una relación de carácter obligacional entre el sujeto activo (Estado) y el sujeto pasivo (contribuyente), los cuales quedan vinculados al producirse el hecho generador del crédito fiscal. Si el hecho imponible escogido por el legislador es un acto mercantil en donde participaron dos o más partes, se ha transformado en el hecho generador del gravamen sujeto del impuesto y resulta irrelevante la voluntad de esos particulares para deshacer el vínculo de la obligación tributaria así nacida.

En el Derecho Mercantil, en cambio, la voluntad de los particulares es sustancial para que exista el nacimiento de derechos y obligaciones entre las partes.

Cuando la norma fiscal contempla a un negocio jurídico mercantil como hecho imponible, es claro que la fuente de la obligación tributaria es la ley no la voluntad de los particulares que han intervenido en aquél; pero también resulta claro que si la voluntad de éstos no hubiera convenido en celebrar el negocio jurídico, tampoco se habría dado el hecho generador del crédito fiscal; o si el convenio hubiera sido en otro sentido, “aquel” hecho imponible no se hubiera materializado, quizá otro, pero no aquél. Por ello, a mi juicio resulta irrelevante la discusión de algunos tratadistas en el sentido de que la fuente de la obligación fiscal es la ley y no es susceptible de ser modificada por la voluntad de los particulares, porque pierden de vista que cronológicamente primero es la voluntad de las partes en celebrar el contrato, verbigracia, que es el hecho generador del crédito fiscal y después sus consecuencias jurídicas, entre otras las fiscales. Es cierto que la ley le otorga fuerza obligacional indeclinable, pero también resulta que la conducta de los particulares, en el caso la concertación de voluntades, deberá darse en primer lugar.[3]

Al aceptar que el presupuesto del hecho imponible puede ser un negocio jurídico tomado del Derecho Privado, por ejemplo la compraventa mercantil, a falta de disposición fiscal expresa que la regule, aceptaríamos que la ley mercantil deberá ser aplicada para la debida interpretación de la norma fiscal que haga a la compraventa mercantil un objeto gravado.

Ahora bien, la ley mercantil a aplicar ¿deberá ser en forma supletoria? El campo de la ley fiscal no es regular la naturaleza jurídica de los hechos que toma del Derecho Mercantil –que sí los regula–, su materia es sólo hacer de ello objetos de impuesto. A mi juicio, se deberá estar a lo dispuesto expresamente, en este caso, por el Código de Comercio para saber si nos encontramos en presencia de una compraventa mercantil o de otro hecho jurídico, porque puede no resultar gravado; si la disposición fiscal habla expresamente de la compraventa como hecho generador del crédito fiscal y si atendiendo a las disposiciones del Código de Comercio no lo es, el hecho realizado por las partes no estará gravado. Cuando menos no como compraventa. Ahora bien, el acudir a la ley mercantil, repitiendo la pregunta inicial: ¿es por supletoriedad?, o ¿para integrar la norma fiscal? Aun cuando esto puede ser tomado como herejía, a mi juicio la norma mercantil en el caso que nos ocupa, forma parte de la norma fiscal y ésta deberá fundarse en aquélla para la verificación de los hechos gravados. La ley fiscal remite implícitamente a la definición o descripción del objeto del gravamen de la ley mercantil.[4]

Opinar en el sentido contrario, que las normas de Derecho Privado que rigen el instituto jurídico elegido como hecho imponible, que la dotan de sus elementos configurativos, no forman parte integrante de la norma fiscal, es tanto como obligar al legislador fiscal a la hercúlea tarea de definir todos los actos que pretenda gravar, obligarlo a que llegue a crear

un mundo jurídico propio sólo para efectos fiscales. Esto, además de imposible realización, alejaría al Derecho Fiscal del sistema jurídico nacional en el que se desenvuelve, amén de la confusión que ocasionaría.

Ardua tarea de armonización espera a los juristas cuando se trata de aplicar las reglas de la interpretación estricta del Derecho Fiscal a objetos gravados definidos por el Derecho Mercantil, en donde la interpretación se hará según la letra de la ley, o por cualquier método, y a falta de ley por los principios generales del Derecho, según el artículo 14 constitucional.

Y no puedo pensar que al aplicar el ordenamiento mercantil para definir el objeto gravado se haga supletoriamente, primero porque no se admite tal actitud tratándose del objeto, de la base, del sujeto o de la tasa, por disposición del segundo párrafo del artículo 5 del Código Tributario Federal, y segundo, porque no se está supliendo un defecto de la norma fiscal, sino por el contrario, ésta se complementa con aquélla, no se suple porque no es omisa o defectuosa, se complementa porque no está divorciada del sistema jurídico al que pertenece.

Tampoco creo que se esté integrando la norma fiscal, porque el método de la integración (analogía, principios generales del Derecho, etcétera) es para suplir lagunas, y es el caso que en materia de contribuciones priva el aforismo latino del Derecho Penal *nulla poena sine lege* , no hay delito sin ley, no hay contribución sin ley, no pueden existir lagunas tratándose del sujeto, del objeto, de la base o de la tasa de una contribución; la laguna en el objeto o en el sujeto no existe desde el momento mismo del señalamiento legislativo en la norma fiscal de un instituto jurídico del Derecho Privado.

El artículo 5 del CFF establece:

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

“Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal”.

En este orden de ideas, el primer párrafo establece que el resultado de la interpretación deberá ser estricta, pero, obsérvese, el instituto mercantil escogido como hecho imponible se interpreta en los términos del Derecho Mercantil, es decir, como aparezca que las partes quisieran obligarse. El legislador fiscal quiso, en estos supuestos, supeditar la configuración del objeto a la ley que lo regula. Si el objeto del impuesto es el fideicomiso, por ejemplo, es claro que la Ley General de Títulos y Operaciones del Crédito nos definirá si estamos en su presencia, o bien, el Código de Comercio para saber si estamos en presencia de un préstamo mercantil.

Sustancia sobre forma

Con la finalidad de que en la interpretación de la ley imperara la sustancia sobre la forma, el Ejecutivo Federal propuso para las reformas del año 2005 –copiando a la ley española la adición al artículo 5 en comento y un nuevo artículo 5-A al CFF, que en definitiva no fue autorizado por el Congreso mexicano por dejar en inseguridad jurídica al contribuyente mexicano.

Sólo por un interés histórico y académico transcribo la redacción propuesta:

> **Artículo 5.** …
>
> ...
>
> Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiales o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido, serán las que correspondan a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado.

Se considera que un acto es artificial o impropio cuando se reúnan los siguientes requisitos:

> **I.** Que dichos actos produzcan efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados. Se considera que se producen efectos iguales o similares cuando los efectos económicos, distintos de los fiscales, no tengan diferencias relevantes.
>
> **II.** Que los efectos fiscales que se produzcan como consecuencia de los actos artificiales o impropios, consistan en cualquiera de los siguientes:
>
> **a)** La disminución de la base o del pago de una contribución.
>
> **b)** La determinación de una pérdida fiscal, en cantidad mayor a la que legalmente corresponda.
>
> **c)** La obtención de un estímulo o de cualquier otro beneficio fiscal, presente, pasado o futuro.
>
> También se aplicará lo dispuesto en el tercer párrafo de este artículo a los actos artificiales o impropios que, en lo individual o en su conjunto, sólo tengan como efecto un beneficio fiscal sin que se produzca otro tipo de beneficios económicos.
>
> **Artículo 5-A.** Cuando se realicen actos o contratos simulados, las consecuencias fiscales aplicables a las partes que en ellos hayan intervenido, serán las que correspondan a los actos o contratos realmente realizados.

Por otra parte, en la propuesta de reforma del CFF para 2014, el Ejecutivo Federal intentó nuevamente incorporar como medio de interpretación la sustancia sobre la forma con una adición de dos párrafos al artículo en comento, la cual no fue aceptada por la Cámara de Diputados, en virtud de que a su juicio la autoridad cuenta con los elementos necesarios para resolver con el texto mismo del artículo en comento. Por el mismo motivo de interés histórico sobre el tema, reproduzco los dos párrafos rechazados de la propuesta:

> **Artículo 5.** …
>
> ...

Si la autoridad fiscal detecta prácticas u operaciones del contribuyente que formalmente no actualicen el hecho imponible establecido en una norma tributaria y carezcan de racionalidad de negocios, determinará la existencia del crédito fiscal correspondiente a la existencia del crédito fiscal correspondiente a la actualización del hecho imponible eludido.

Se entenderá que una práctica u operación no tiene razón de negocios, cuando carezca de utilidad o beneficio económico cuantificable para el o los contribuyentes involucrados, distinta de la elusión, diferimiento o devolución del pago realizado.

Elusión del impuesto y planeación fiscal

Cuando el legislador fiscal escoge una figura de Derecho Privado y la regula para los efectos fiscales, será claro que a ella debemos atenernos, y la aplicación del artículo 5 transcrito será fluido. ¿Pero qué sucede cuando el hecho elegido no está regulado por el Derecho Privado o es uno insuficientemente regulado por la norma fiscal? Es criterio adoptado por la generalidad de tratadistas que la analogía no es aplicable en materia de los elementos esenciales de las contribuciones; en materia fiscal no existen lagunas legales. Si un hecho no está exactamente contemplado por la norma, entonces no hay gravamen.

Lo anterior nos lleva obligadamente a tocar el tema de la elusión del impuesto.

Cuando el legislador ha escogido una figura del Derecho Privado como presupuesto del hecho imponible, corre el riesgo de la elusión del impuesto por parte de los particulares, puesto que basta que éstos no concierten sus voluntades o las concierten para realizar otra figura, para que el gravamen no se cause. La voluntad de los particulares al celebrar un contrato en concreto busca conseguir un fin, por ejemplo, la propiedad de la cosa, o el precio de ellas; su voluntad no es celebrar el contrato *per se* , sino por sus fines. Si éstos se consiguen con otras figuras jurídicas nada hay en derecho que lo impida. Y si la utilización de otras fórmulas resulta menos onerosa, lo normal será que se concierten las voluntades en forma diferente a la típica, fenómeno conocido por la doctrina como “economía de opción”. Así resulta, en algunos casos, más ventajoso reducir el capital social de una sociedad que tenga utilidad fiscal neta; en otras ocasiones será más conveniente invitar a socios con disminución concomitante del capital, que vender las acciones. Los negocios jurídicos indirectos no son ajenos a esta clase de decisiones.

En relación con los puntos anteriores, en un extenso artículo sobre el tema denominado “Las infracciones tributarias”, motivado por la inclusión de la Ley General Tributaria española de la figura de fraude a la ley fiscal en su artículo 24, don Narciso Amorós Rica opinó:

Confusión entre evasión y elusión. No es posible, cuando se aborda técnicamente esta materia, incurrir en el uso indebido y equívoco del vocablo. Es, en realidad, una falta de precisión terminológica del propio artículo 24 de la LGT, pero que trae a colación otro de los aspectos principales del problema general que se examina.

La elusión no puede ser la intención que se persigue en dicho precepto. Eludir, el hecho imponible, utilizar la “economía de opción” como también se dice, no puede tener sanción legal. El artículo se refiere a la evasión que trata de superar y salirse del ámbito del hecho imponible ya nacido y con existencia real. “La elusión para nosotros, es no entrar en la

relación tributaria. La evasión es salirse de ella. Exige, por tanto, estar dentro, haber estado o podido estar en algún momento."

A esto añadiría ahora que la evasión identificable con el fraude de la ley tributaria exige todas las notas y elementos que encontrábamos en la sentencia del 5 de febrero de 1965, y que, en cambio, no se exigen, por imposibilidad ontológica, en la elusión o evitación tributaria (*tax avoidance*).

Recogiendo dichas notas, la evasión aparece como el procedimiento de obtener un beneficio económico a costa del correlativo perjuicio a la Hacienda Pública, utilizando complejas argucias o combinaciones con apariencia legal mediante el empleo de normas dictadas con otros designios. Por tanto ello, cuando el artículo 24 habla de "eludir el impuesto" ha querido decir "evadir el tributo", porque la elusión o economía de opción es legal y permitida y no puede considerarse en ningún momento "fraude a la ley" y ha de referirse a los tributos porque ésta es la denominación genérica que el artículo 26 utiliza para designar las tasas, contribuciones e impuestos, pues la evasión tributaria también puede producirse en las otras figuras tributarias que no son impuestos.[5]

Esta forma de pensar ha encontrado la resistencia doctrinaria de tributaristas de la talla de Grisiotti y sus discípulos, Ezio Vanoni y el argentino Dino Jarach, quienes sostienen "que el presupuesto de hecho de todo impuesto, del que deriva el nacimiento de la obligación tributaria, es siempre una relación económica, en sí misma considerada, por lo que la forma jurídica que esa realidad revista tiene una importancia secundaria y debe ceder, en caso de conflicto con la verdadera sustancia económica de la relación, ante esta última" (puesto que) "lo que tiene importancia para el nacimiento de la obligación tributaria es la relación económica que pone de manifiesto la existencia de una capacidad contributiva".[6]

Esta interesante teoría ha sido debatida con éxito por el también eminente tributarista español Fernando Sainz de Bujanda[7] cuando en parte de su extensa obra *Hacienda y Derecho* cita que los seguidores del realismo económico "no han acertado a enmarcar la capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica". Que al "principio de la capacidad económica debe, en efecto, dársele satisfacción pero no convirtiendo la relación económica en hecho determinante del tributo... sino elaborando una teoría del hecho imponible –teoría que, por referirse a una realidad jurídica, ha de participar de esa misma naturaleza en la que, sin abandonar el recinto de la Ciencia del Derecho, la capacidad económica juegue el papel que en esa ciencia le corresponde. Ese papel no puede ser otro que el de fundamento del hecho imponible, pero no el de hecho determinante de la obligación impositiva".

El tema de la elusión fiscal o economía de opción no debe ser confundido con el de la simulación jurídica, que sólo intenta dar apariencia de real a un acto falso, y que cuando ocasiona omisión en el pago del impuesto se tipifica el delito de defraudación fiscal contemplado en el artículo 108 del CFF que establece que lo comete "quien con uso de engaño o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal".

La redacción anterior presupone la existencia de una contribución. Si ésta no se causa, el delito no se tipifica. Así, si el legislador adopta un negocio jurídico como presupuesto de hecho de la contribución, y éste no lo realizan los particulares u otros diferentes, entonces la contribución no se causa. El tipo delictivo no se configura. No tendría sustento lógico jurídico pretender el uso de una figura jurídica en lugar de otra, por medio de la cual se consigan las mismas finalidades económicas, pero una con menores cargas fiscales que otra, es acudir a engaños.

Si el particular acude al negocio jurídico del fideicomiso con actividades empresariales en lugar de la figura de una sociedad mercantil, no se puede jurídicamente atribuirle engaños.

El vocablo “engaño”, según la *Enciclopedia Jurídica Omeba* , para los efectos penales es un término de fácil comprensión, pero de difícil definición. En principio, y conforme al diccionario y uso del lenguaje, engañar es dar a algo apariencia de cierto o verdad, inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no lo es, valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas.

En la elusión o economía de opción no se aparenta como cierto o verdadero un acto, sino que éste verdaderamente se realiza.

En la elusión, cuando se ha elegido un acto en lugar de otro se lleva la finalidad de realizarlo para cumplir con cargas fiscales menos onerosas. Existe la intención de obtener un beneficio, pero no se puede afirmar que sea en perjuicio del fisco, porque al no configurar el hecho generador del crédito fiscal no existe contribución qué cubrir y, por ende, el fisco no tuvo derecho a cobrarlo. No se lesionó su derecho porque simplemente no nació.

Cuando en estos actos intervienen sociedades mercantiles anónimas, merece efectuarse una serie de reflexiones, dada la peculiar característica del medio mexicano en donde existe la posibilidad jurídica de que un solo accionista sea el mayoritario y otro minoritario. ¿Hasta dónde la celebración de actos entre el accionista mayoritario y “su” sociedad pueden calificarse de engaños por el solo hecho de que le beneficien?, dado que el artículo 2 de la LGSM otorga personalidad jurídica distinta a la de sus socios a aquellas sociedades mercantiles inscritas en el Registro Público de Comercio.

Para responder a esta pregunta habría que responder primero otra, ¿son un engaño las sociedades mercantiles con un socio o accionista extremosamente mayoritario? El sentido de la respuesta develará el de la otra pregunta.

Para evaluar las implicaciones que en la práctica tendría el adoptar el principio de la realidad económica para la aplicación e interpretación de las leyes fiscales, quiero traer a colación un ejemplo jurisprudencial argentino que, en su época y en su país levantó gran polémica, y seguirá causándola, el caso de Parke Davis y Cía. Argentina, S.A.[8] Se dio el caso de que el capital social de esta empresa era propiedad en 99.95% de otra sociedad, Parke Davis and Co. de Detroit (Estados Unidos de América). El problema consistía básicamente en resolver por parte de la Corte Argentina si las regalías pagadas por la empresa local por servicios y uso de fórmulas a su matriz extranjera, eran deducibles de su impuesto a la renta. La *litis* consistió en determinar si los principios del derecho común en materia de sociedades pueden ser obstáculo para el establecimiento de la unidad económica de las dos sociedades. Se enfrentaba la interpretación de dos normas, una, la de derecho común que establecía la independencia de personalidades entre las dos sociedades, y otra, la disposición fiscal que contempla el principio de la significación económica para la interpretación de las normas.

En la época del fallo existían los artículos 11 y 12 de la Ley 11,683, disponiendo el primero de ellos que “en la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen se atenderá a fin de las mismas y a su significación económica”.

La Suprema Corte argentina resolvió confirmar el rechazo de la deducción del pago de regalías al accionista mayoritario, porque “a pesar de su aparente autonomía jurídica, la sociedad local se encuentra sin lugar a dudas en relación orgánica de dependencia con la

sociedad foránea por su incorporación financiera a la sociedad dominante. Esa relación de subordinación no suprime la personalidad jurídica de la sociedad dependiente, pero tampoco anula su capacidad jurídica tributaria. Califica una innegable falta de independencia real, con evidentes implicaciones en la falta de libertad de elección respecto a los procedimientos contratados y aun en la real utilidad que los mismos puedan reportar, así como a la necesidad de haberlos contratado".

En la República Mexicana no existe un texto legal como el argentino que nos lleve a la técnica de la interpretación de la realidad económica. Si esta técnica de interpretación se sujetara a lineamientos jurídicos claros, no existiría oposición a que se implementara en nuestro país; pero es una técnica que deja virtualmente libre al intérprete, como en la sentencia que acabo de narrar, cuando ésta debe estar al "fin o intención económica de la norma", es decir, a la finalidad con la que el legislador la instruyó. Si leemos las exposiciones de motivos de nuestras leyes fiscales descubriremos que éstas difícilmente los exponen, cuando mucho repiten el texto legal que se propone implantar y las consideraciones de corte económico que se manejan son excesivamente genéricas. A mi juicio, el desprecio por la forma jurídica que esta técnica de interpretación propone sólo lleva a un estado de incertidumbre jurídica, tanto para el contribuyente como, aunque suene paradójico, para la administración tributaria.

La ley mexicana, con sabiduría, a mi entender, para evitar los problemas de interpretación como en el caso aludido, ha aplicado la equidad mediante la técnica de la simetría en los impuestos de las utilidades. En efecto, si para una empresa un gasto es deducible, para otra es un ingreso acumulable. Así, si una sociedad mexicana paga regalías al extranjero, las deduce para el cálculo de sus impuestos, pero la sociedad perceptora extranjera los paga en el país mediante la retención que la pagadora efectúa. No existe lesión al erario público.

Sin embargo, es importante mencionar el hecho de que el sistema de la interpretación económica de las normas se ha ido extendiendo en las legislaciones de varios países, como en el caso de España, Argentina, Israel, Holanda, Noruega y Portugal.

El ejemplo legislativo de Israel nos puede dar una idea de lo inseguro jurídicamente que resulta adoptar interpretaciones que abandonen las formas jurídicas y se acoplen al "realismo económico", tomado de un estudio del doctor León Cortiñas Peláez:[9]

> Finalmente, la legislación de Israel, sin perjuicio de adoptar la interpretación económica, lo hace rechazando las formas "impropias" que disfrazan artificialmente las sustancias del negocio. Estableciendo una compleja "cláusula general" contra la elusión tributaria, Israel ha dado varias redacciones sucesivas a la sección 86 de la Ordenanza de Impuesto sobre la Renta. Para dar una idea de su creciente complejidad, trascribo el texto adicionado y modificado en 1986, subrayando los giros o términos que el legislador consideró oportuno intercalar en el texto originario:
>
> **Operación ficticia o artificial**
>
> **86.(a)** Cuando el funcionario tributario opina que alguna transacción que reduce o reduciría el monto del tributo pagadero por una *personaes* artificial o ficticia, o que alguna disposición no tiene efectos en el hecho, o que uno de los principales objetivos de una transacción dada es una impropia

> elusión de tributo o reducción de tributo, puede ignorar dicha transacción o disposición y la persona concernida tributará de conformidad. Una elusión de tributo o una reducción tributaria pueden ser consideradas como impropias, aunque no sean ilegales.
>
> La redacción de esta sección 86 no sugiere que su aplicación esté en alguna forma limitada a las operaciones domésticas. Por ello, cualquier planeación elusiva, inclusive acuerdos internacionales, puede ser afectada por la facultad conferida a la administración tributaria en virtud de la sección 86.

De acuerdo a las adiciones de 1986, la ley israelí condena, definitivamente, todo tipo de planeación tributaria y llega a una equiparación *de jure* entre evasión y elusión, que tiene su correspondencia en recientes desarrollos de la práctica y jurisprudencia francesas. En efecto, bastará para la aplicación de esta regla con la prueba de que uno de los principales objetivos de la transacción dada es la elusión tributaria. Debe, empero, enfatizarse que la enmienda sólo se aplicará cuando la elusión sea "impropia" no significa necesariamente ilegal. Por todo ello, el principio o regla del imperio de la sustancia sobre la forma alcanza en esta legislación una de sus consagraciones más radicales.

Es claro que todo jurista debe buscar la esencia de la norma, su sustancia, no su forma. Para eso existen las diversas técnicas de la hermenéutica jurídica. A lo que me opongo es a tratar de interpretar obligatoriamente las normas fiscales con bases tan poco firmes como la "intención" del legislador con base en la "realidad económica" que se deseó infundir en el texto normativo, y menos en sistemas que, como el nuestro, no precisan claramente los motivos "económicos" de las sucesivas reformas legislativas. No es raro encontrar contrarreformas a las que anteriormente se consideraban buenas sin mayor explicación. Abundan los casos en dividendos, en venta de acciones, en reducciones de capital, en pagos provisionales, en tasas y tarifas, etcétera.

Claro está que hay que buscar la sustancia, pero se entiende que la forma jurídica no existe por el capricho de juristas ocupados en elevarla al rango de dogma, sino porque en ella, de su estudio, de su interpretación se llega a la sustancia, al contenido, a la verdadera significación de una ley. Nadie pretende confundir sustancia con forma, ésta es el continente y aquélla el contenido. Revisaré mi opinión cuando vea claras y explícitas exposiciones de motivos de las futuras reformas fiscales.

Principio constitucional de interpretación *pro homine*

La reforma a la Constitución mexicana publicada en el DOF del 10 de junio de 2011 abordó acerca de los Derechos Humanos; particularmente el artículo 1, en sus tres primeros párrafos dispone:

> **Artículo 1.** En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales sobre derechos humanos de los que el Estado mexicano sea parte así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

> Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.
>
> Todas las autoridades en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, en consecuencia el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos en los términos que establezca la ley.
>
> …

Es de lógica jurídica que los contribuyentes tengan Derechos Humanos en su gestión tributaria por el solo hecho de serlo, toda vez que antes de la reforma constitucional de 2011 los principios de proporcionalidad, equidad y destino a los gastos públicos, conocidos como de justicia fiscal, estaban considerados garantías individuales por jurisprudencia firme de la SCJN; es obvio decir que también cuentan con todos los demás Derechos Humanos como el de legalidad, debido proceso, a la audiencia, a la propiedad y los demás derechos fundamentales. No sobra decir que en la Carta Fundacional de la Organización de los Estados Americanos, que da lugar al nacimiento de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos mediante el Pacto de San José de Costa Rica, se dispone que los Estados miembros deberán procurar “sistemas impositivos adecuados y equitativos”, según el artículo 34, inciso c), lo que a mi juicio representa otro Derecho Fundamental.

Ha encontrado resistencia a considerar Derechos Humanos a los que tiene el contribuyente por el hecho de serlo, dado que, según los opositores, carecen del requisito de universalidad. Sin embargo, el tema continúa avanzando positivamente en el criterio de los tribunales según se aprecia en la siguiente tesis jurisprudencial de Plenos de Circuito del PJF que constituye un interesante precedente para futuros estudios. Reza así:

> **PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS, EN SU MODALIDAD DE NO REGRESIVIDAD. RESULTA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA PARA EL APLICADOR DE LA NORMA AL DEFINIR EL CONFLICTO DE LEYES PARA EL DISTRITO FEDERAL –AHORA CIUDAD DE MEXICO– QUE PREVEN DISTINTOS PLAZOS PARA LA DECLARACION DE CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL.** Conforme al principio referido, contenido en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación positiva de ampliar el alcance y la protección de los derechos humanos en la mayor medida posible para lograr su plena efectividad, lo que se traduce en que el legislador queda vinculado a ampliar el alcance y la tutela de los derechos humanos, y el aplicador de las normas queda constreñido a interpretarlas de manera que se amplíen en lo jurídicamente posible, esos aspectos; y en sentido negativo –en su modalidad de no regresividad–, ambos operadores de la ley, están impedidos en sus respectivos campos de competencia para

emitir actos legislativos que limiten, restrinjan, eliminen o desconozcan el alcance y tutela previamente reconocido a algún derecho humano, así como que su interpretación implique desconocer la extensión y nivel de tutela admitidos con anterioridad. En esos términos, dicho principio es de observancia obligatoria para el aplicador de la norma, a efecto de determinar si el plazo de 5 años previsto en el Código Fiscal del Distrito Federal –actualmente Ciudad de México– vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, es aplicable a las solicitudes de declaración de caducidad de las facultades de la autoridad hacendaria presentadas con posterioridad a esa fecha, respecto de las obligaciones generadas y omitidas durante su vigencia, en acatamiento de la prohibición de interpretar normas de derechos humanos de manera regresiva.

Tesis PC.I.A. J/134 A (10a.)

5-A- EFECTOS FISCALES DE LOS ACTOS JURIDICOS QUE CAREZCAN DE UNA RAZON DE NEGOCIOS

Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

PRESUNCION DE LA AUTORIDAD FISCAL DE QUE LOS ACTOS JURIDICOS CARECEN DE UNA RAZON DE NEGOCIOS

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la fracción II el artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.

OBTENCION DE OPINION FAVORABLE

Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo. En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones relativas al referido

órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

AUTORIDAD FISCAL QUE PODRA PRESUMIR QUE NO EXISTE UNA RAZON DE NEGOCIOS

La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

BENEFICIOS FISCALES

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

BENEFICIO ECONOMICO RAZONABLEMENTE ESPERADO

Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

RAZON DE NEGOCIOS

(Séptimo párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos que las autoridades fiscales otorguen a los actos jurídicos de los contribuyentes con motivo de la aplicación del presente artículo, se limitarán a la determinación de las contribuciones, sus accesorios y multas correspondientes, sin perjuicio de las investigaciones y la responsabilidad penal que pudieran originarse con relación a la comisión de los delitos previstos en este Código.

Comentarios al artículo 5-A

En el año 2020 se implantó en nuestro país la “Cláusula General Antielusiva o Antiabuso” en el CFF que otorga a las autoridades fiscales la enorme facultad de atribuir efectos fiscales diferentes al acto jurídico realizado por el contribuyente cuando carezca de razón de negocios y genere un beneficio fiscal, directo o indirecto.

Los efectos fiscales diferentes deben corresponder a los actos jurídicos que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico “razonablemente esperado por el contribuyente”.

Es un intento de combate frontal al fraude de ley o al abuso del derecho en materia tributaria atacando primordialmente los actos jurídicos de elusión fiscal, es decir, aquéllos realizados por un contribuyente para evitar caer en lo que la norma establece como hecho generador del crédito fiscal y que para los fiscos son abusos de las formas jurídicas que ocultan la realidad económica.

La última vez que el fisco intentó promover una reforma de este tipo fue en el año 2005, tratando de copiar la fórmula general antiabuso existente en la ley española; sin embargo, no fructificó en el Congreso de la Unión, quizá por la terminología ajena al derecho mexicano que creaba amplias zonas de incertidumbre jurídica.

La fórmula ensayada en este dispositivo legal puede servir de guía rectora para detener tales prácticas elusivas; sin embargo, no se visualiza de fácil aplicación en los casos de simulación relativa o absoluta de actos jurídicos, los cuales tendrán que ser enfrentados de manera diferente, por ejemplo, habiéndola demostrado, desconocerle los efectos fiscales, sin necesidad de buscar la referencia a la razón de negocios o al beneficio económico.

Existen en la norma en comento dos elementos rectores del ataque antielusivo: una, la contemplada en el primer párrafo, que dice: “Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.”

Y otra, en el cuarto párrafo donde reza: “Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico, razonablemente esperado, pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso”.

Es evidente que en el primer párrafo se dota de armas en contra de actos en fraude de ley y abuso del derecho, y en el cuarto párrafo, en contra del negocio jurídico indirecto. Es posible decir que esta norma prioriza la sustancia sobre la forma, donde la realidad económica es la sustancia.

En ambos casos la actuación del fisco gira alrededor del concepto jurídico indeterminado “razón de negocios” que la norma describe en sentido negativo diciendo “se considera que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal”. Sin embargo en la Exposición de Motivos se opina, sin ninguna explicación, que no es dable una interpretación *a contrario sensu* de esta descripción, es decir, que cuando el beneficio fiscal sea mayor que el económico no debe concluirse que sí existe razón de negocios. Esto carece de lógica jurídica.

El mencionado concepto ha merecido la atención de nuestros tribunales como “el motivo para realizar un acto al que se tiene derecho relacionado con una actividad lucrativa y encaminado a obtener una utilidad; es decir, se trata de la razón de existir de una compañía que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y

proveedores” según se desprende de la tesis VII-P-1aS-217, visible en la *Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa* , citado en la Exposición de Motivos, que podrá variar de empresa a empresa.

Es fácilmente perceptible que esa no es la definición o descripción que adopta la norma en comento, ignorando por qué no la adoptó el Legislador. Sin embargo, la definición que sí adopta la Ley le otorga cierta objetividad y da el parámetro de actuación de la autoridad para valorar la situación fáctica presentada, impidiendo dejar en sus manos calificar la razón de negocios, dada la subjetividad que ello implica y que estaría lógicamente orientada a su favor.

Ahora bien, la consecuencia de que no exista la razón de negocios es que se desconozcan los efectos fiscales que el contribuyente pretendió dar a sus actos jurídicos y atribuirle los que hubieran correspondido “a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente”. Y he aquí la mayor dificultad de aplicación de esta disposición, puesto que se obliga al operador de la norma a descubrir cuáles serían los actos jurídicos aptos para obtener tal beneficio. Es fácil adivinar la conflictividad que va a detonar. Los tribunales que conozcan de esta clase de asuntos, siempre que sean conocedores de la materia *e imparciales* , podrán orientar la actuación conforme se vayan presentando los casos a resolver.

Por otra parte se da la facultad a la autoridad fiscal de presumir la inexistencia de la razón de negocios cuando ejerza sus facultades de comprobación y, para seguridad jurídica del contribuyente, se le da a la presunción la naturaleza de *juris tantum* , es decir, que admite prueba en contrario, misma que podrá ofrecerse antes de la determinación del crédito fiscal.

Como el legislador estuvo consciente de la enorme facultad que se le estaba atribuyendo a las autoridades fiscales, previó la conformación de un Organo Colegiado (integrado por funcionarios de la SHCP y el SAT) a fin de que emita su opinión acerca de la procedencia del desconocimiento de los efectos fiscales de los actos jurídicos y la atribución de los nuevos efectos, antes de levantar el acta de auditoría correspondiente. Si no resuelve en el plazo de dos meses se entiende que no autoriza el desconocimiento de los efectos fiscales señalados.

Ahora bien, si las autoridades obtienen tal autorización y levantan la última acta parcial, se abre la posibilidad jurídica para el contribuyente, mediante la solicitud de un Acuerdo Conclusivo, de que quien pondere si el juicio de la autoridad es acertado, sea la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), institución que ha demostrado objetividad en su actuación.

Dada la redacción de la norma (“antes de la emisión de la última acta parcial”) es de afirmarse que este numeral sólo sea aplicable en el ejercicio de las facultades de comprobación y no en el ejercicio de otras, como podría ser la respuesta a una consulta o al resolver un recurso de revocación, por ejemplo.

Para el ejercicio de esta facultad recordemos que la inexistencia de la razón de negocios debe ir acompañada de un beneficio fiscal, por lo que la norma da una extensa serie de ejemplos de lo que se considera como tal “entre otros”.

Por último nos preguntamos si el hecho de haberse demostrado la carencia de una razón de negocios y el beneficio fiscal, el resultado ¿configura una defraudación fiscal? La elusión destruida de esta manera ¿es probatoria del dolo? El abuso del derecho y el fraude a la ley ¿pueden ser constitutivos de delito?

Cuando la norma entró en vigor se contestó la pregunta disponiéndose expresamente que en la aplicación de las facultades concedidas a las autoridades fiscales “en ningún caso generarán consecuencias en materia penal”, lo que dejaba en claro que la elusión fiscal no constituía delito, toda vez que los actos jurídicos utilizados por el contribuyente para atenuar la carga tributaria, aun siendo abuso del Derecho, eran lícitos. Sin embargo, en la reforma que entró en vigor en el año 2021, esta frase fue sustituida por la siguiente: “Los efectos que las autoridades fiscales otorguen a los actos jurídicos de los contribuyentes con motivo de la aplicación del presente artículo, se limitarán a la determinación de las contribuciones, sus accesorios y multas correspondientes, sin perjuicio de las investigaciones y la responsabilidad penal que pudieran originarse con relación a la comisión de los delitos previstos en este Código”. Con esta reforma se confundió la elusión fiscal con la evasión fiscal.

La elusión, a criterio del autor, es la forma en que los contribuyentes utilizan normas jurídicas para no incurrir en la generación del hecho imponible; en cambio, la evasión es estar dentro de lo que la norma señala como hecho generador de la obligación tributaria y, sin embargo, no se efectúa el pago de la contribución resultante. La primera figura es lícita, la segunda, ilícita.

En la exposición de motivos del Ejecutivo se reconoce que los artículos 5-A y 113 Bis tienen ámbitos distintos, sin embargo, refleja el temor de que una simulación pueda recaracterizarse, impidiendo o dificultando una persecución penal. Este temor no tiene justificación porque la simulación no está contemplada en el artículo 5-A que sólo contempla actos en abuso del derecho pero no los actos ilícitos, como la simulación de actos jurídicos, que sí puede merecer una sanción penal.

El propio Ejecutivo expresó en dicha Exposición de Motivos: “Al respecto es importante destacar que los artículo 5-A y 113 Bis del referido Código tienen ámbitos distintos, debido a que el artículo 5-A tiene como fin recaracterizar los efectos jurídicos de los actos donde los contribuyentes pretenden obtener un beneficio fiscal, **incluso siendo actos lícitos,** es decir, se trata de una norma antiabuso. Por su parte, el artículo 113 Bis tiene como fin combatir las prácticas llevadas a cabo por empresas constituidas para la emisión de facturas, cuando amparan operaciones **o actos jurídicos que no existen, son falsos o se ha simulado,** lo cual involucra una conducta ilícita, por lo que los efectos jurídicos de dichos actos pueden ser nulificados, y debe determinarse una pena, en lugar de proceder a su recaracterización.”

Aquí se contempla que el Ejecutivo está plenamente consciente de que una situación jurídica de abuso del derecho no es una de simulación; pero su preocupación parece ser que en la defensa penal de algún evasor fiscal se adujera que el acto es recaracterizable por disposición del artículo 5-A y esquivara la sanción. Siendo entendible dicha preocupación, un juez enterado jamás confundiría la elusión con la evasión.

Con la redacción que introdujo la reforma sí quedó peligrosamente abierta la puerta para la persecución penal de la elusión fiscal.

6- CAUSACION DE LAS CONTRIBUCIONES

Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

DETERMINACION DEL MONTO DE LAS CONTRIBUCIONES

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

AUTOAPLICACION DE LAS NORMAS FISCALES

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

FECHA DE PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

REGLAS GENERALES

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

OBLIGACIONES DE RETENEDORES

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

RETENCION POR PAGO EN ESPECIE

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

COMPROBANTES DEL PAGO DE CREDITOS FISCALES

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

NO CAMBIAR OPCION EN EL MISMO EJERCICIO

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

Comentarios al artículo 6

Nacimiento de la contribución

Por el principio de legalidad antes referido (ver comentarios a los artículos 1 y 2) no se causa ninguna contribución cuando la conducta del sujeto, o la situación jurídica en que se encuentre, no se adecue exactamente al supuesto contenido en la norma. El aforismo latino en materia penal, *nulla poena sine lege,* es aplicable al Derecho Fiscal; así como en el Derecho Penal no puede haber pena alguna no contemplada en la ley, no puede haber ninguna contribución no prevista en la ley. La influencia del Derecho Penal en el Derecho Fiscal es evidente. Se denota en los métodos de interpretación y en la familiaridad entre el "hecho punible" y el "hecho imponible".

También en este párrafo encontramos la influencia de la Teoría General de las Obligaciones Civiles en la materia fiscal, porque en virtud de la ley se crea una relación de carácter obligacional entre el sujeto activo, Estado, y el sujeto pasivo, particular o contribuyente, los que quedan vinculados al producirse el hecho generador del crédito fiscal. Se podría enunciar entonces que la obligación fiscal es la posibilidad de que el fisco (acreedor) constriña del pago de una deuda al contribuyente (deudor), siempre que la obligación haya tenido su origen en la ley. La fuente de esta obligación siempre es la ley. La contribución nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Se desprenden dos presupuestos en este enunciado para que nazca la contribución: el primero es el presupuesto material del hecho imponible y el segundo es el presupuesto temporal o periodo de vigencia de la ley. Por virtud del primero, si la conducta del sujeto pasivo se adecua a la hipótesis legal se causará la contribución; si en virtud del segundo, la ley fiscal estará vigente.

La relación jurídica tributaria es una relación de derecho y no de poder, porque los sujetos de la misma se encuentran en un estado de igualdad jurídica ante la ley, el fisco y el contribuyente son iguales, uno es acreedor y el otro es deudor, siempre que la ley así lo disponga. Por ello, cuando la ley es interpretada en forma diferente por las partes, se acude a los Tribunales a dirimir la diferencia. La única relación de poder es la que detenta el Poder Legislativo cuando establece mediante una ley la contribución, es lo que la doctrina denomina Poder Tributario.

El elemento de temporalidad evita la aplicación retroactiva de las leyes fiscales en perjuicio de los contribuyentes, haciendo la aclaración de que las leyes fiscales no pueden aplicarse en forma retroactiva en perjuicio de persona alguna, pero tampoco en beneficio. (Véase la tesis 1a. CLXXIX/2006, IUS 173845 "Aplicación retroactiva en beneficio del gobernado. Conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, no procede por regla general en materia fiscal.")

Es interesante observar cómo el Poder Judicial de la Federación ha aplicado la doctrina básica de la Teoría General de las Contribuciones en sus resoluciones, incluso su lenguaje. Por su importancia técnica transcribo una de ellas.

TRIBUTO. EL HECHO IMPONIBLE, COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONSTITUYEN, ES LA HIPOTESIS JURIDICA O DE FACTO QUE EL LEGISLADOR ELIGE COMO GENERADORA DE LA OBLIGACION CONTRIBUTIVA. El tributo es una prestación patrimonial de carácter coactivo y a título definitivo, que de manera unilateral fija el Estado a cargo de las personas que realizan determinada conducta lícita, definida legalmente mediante una hipótesis jurídica o de hecho que es reflejo de capacidad económica, y cuyo destino es financiar el gasto público. Así, la contribución se configura por elementos cualitativos y elementos cuantitativos, relacionados lógicamente. Los primeros son: **1)** el hecho imponible y **2)** el sujeto pasivo; calificados así por la doctrina en atención a que acotan o definen el campo de aplicación de cada contribución. Junto a estos elementos cualitativos existen otros denominados mesurables o cuantitativos, pues tienen como objeto fijar los parámetros para determinar el monto de la deuda tributaria para cada caso concreto, siendo: **a)** la base imponible y **b)** el tipo, tasa o tarifa aplicable a la base. Ahora bien, el hecho imponible es la hipótesis jurídica o de hecho que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente, la obligación tributaria. En otras palabras, el hecho imponible se constituye por las situaciones jurídicas o de facto previstas por el legislador en la ley cuya actualización causa la contribución relativa. Además, la creación del hecho imponible es, por excelencia, la forma por la cual se ejerce la potestad tributaria del Estado, por lo que la delimitación de su estructura queda al total arbitrio del legislador, siempre y cuando respete los principios constitucionales relativos. Por tales razones, el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que implica la necesidad de que aquéllos han de revestir, explícita o implícitamente, naturaleza económica.

DECIMO QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

No. Registro: 164,649. Jurisprudencia. Materia: Administrativa. Novena Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Tomo XXXI. Abril de 2010. Tesis: I.15o.A. J/9. Pág. 2675.

Normas de procedimiento

Las reglas de actuación para la autoridad son un ejemplo de norma de procedimiento; establecen cómo debe proceder la autoridad. La norma de carácter sustantivo, en cambio, contiene los elementos que deben ser considerados para la determinación de una contribución.

Debe tenerse presente que las normas que establecen los supuestos en que puede hacerse valer el medio de defensa para los particulares son normas de procedimiento, son las reglas que deben seguirse en la marcha o sustanciación de una acción; normas sustantivas, en cambio, son las que establecen la existencia de la acción.

Determinación, autodeterminación y heterodeterminación de las contribuciones

En nuestro país rige el sistema de autodeterminación de las contribuciones y consiste en el acto del contribuyente mediante el cual fija en cantidad líquida su deuda fiscal calculada de conformidad con las disposiciones de la contribución de que se trate. Cuando presenta su declaración de impuestos ha determinado su contribución, pero también lo hace cuando informa al fisco de ella, por ejemplo en una solicitud de pago en parcialidades. No es un derecho del contribuyente, sino una modalidad para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Con esta determinación se hace exigible el crédito fiscal, puesto que es la cantidad que tiene derecho a percibir el fisco. El crédito fiscal nació con anterioridad, cuando se dieron las hipótesis generadoras, pero se hizo exigible cuando fue determinado en cantidad líquida, según se comentó en el artículo 4.

Estamos en presencia, en cambio, de una heterodeterminación de contribuciones cuando un tercero tiene la obligación de determinar la contribución a cargo de otro, como en el ISR a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, en donde un tercero, el patrón, tiene la obligación de determinar el impuesto a cargo de sus trabajadores.

Otro caso de heterodeterminación lo tenemos cuando la autoridad fiscal, en ejercicio de sus facultades de liquidación y derivada de sus facultades de revisión, determina la contribución a cargo del contribuyente.

Fecha o plazo del pago de contribuciones y medio para hacerlo

También debe quedar en la ley la fecha del pago o el plazo para hacerlo, a fin de que nazcan las consecuencias legales de ello, como son, entre otras: **(i)** hacer exigible al crédito fiscal; **(ii)** en su incumplimiento, las consecuencias de la mora, como la actualización y los recargos, o la imposición de sanciones; **(iii)** generar, con el pago, derechos a la compensación, a la devolución o al acreditamiento, según el tipo de contribución de que se trate.

Declaración

La declaración es el documento, escrito o electrónico, por medio del cual se informa a la autoridad fiscal de la manera en que se determinó la contribución y se efectúa el correspondiente pago.

Obligaciones de los retenedores

El CFF es muy severo respecto de las obligaciones de terceros a quienes corresponde retener contribuciones, teniendo varias consecuencias importantes su omisión, a saber: **(i)** serán responsables solidarios de la contribución que debió retener aunque no lo haya hecho; **(ii)** no será deducible el gasto para el ISR y **(iii)** serán responsables de delito calificado contemplado en los artículos 108 inciso e) y 109 del CFF (pero sólo por las contribuciones retenidas no enteradas, no por las que debió retener y no hizo).

No entrega del bien dado en pago si no hay provisión de fondos

Esta situación trasciende al derecho común cuando el CFF ordena al retenedor no entregar el bien en caso de pago de deuda en bienes, si su acreedor no lo provee de fondos para efectuar la retención del impuesto. Existen múltiples casos en donde opera esta norma, pero me limito a poner el ejemplo de la adjudicación de un bien en ejecución de un laudo en un juicio laboral donde la indemnización a favor del trabajador quedará cubierta con el bien, pero el patrón tiene la obligación de hacerle retención del ISR. No lo entregará si los trabajadores no le proveen de fondos para pagar el impuesto.

Comprobante de pago

Ante cualquier pago de deudas se debe recabar el comprobante en los términos que indica esta disposición. Por la incorporación en la legislación de los pagos efectuados mediante transferencia electrónica de fondos, se deberá recabar el sello digital; éste es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente.

Prohibición de cambio de opción en el mismo ejercicio

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para:

a) El cumplimiento de obligaciones fiscales, o

b) para determinar contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto del mismo ejercicio.

La lógica de esta disposición es dejar claras las reglas del juego. Si el contribuyente ya optó, la relación jurídica tributaria no puede cambiar, sus efectos están dados. ¿Pero cómo puede demostrarse haber ejercido la opción? Recordemos que la relación tributaria es una relación de corte obligacional; existen obligaciones y derechos recíprocos. A las partes vinculadas les interesa la prueba del ejercicio de la opción. Cuando el contribuyente utiliza una opción, es claro que lo hace porque le favorece, generándole derechos que debe respetar el fisco federal. Ahora bien, si la opción no se ejerció en tiempo o en forma, ésta no puede surtir los efectos deseados y la situación permanece como si no se hubiera ejercido. Dependiendo de la opción será la forma de manifestar su ejercicio, ya mediante la respectiva declaración o con un aviso. Este era el caso de la ya derogada deducción anticipada, o la venta en abonos, entre muchos otros ejemplos.

Ahora bien, no se debe confundir el derecho a la opción con el ejercicio de otro derecho, puesto que aquél implica que debe existir una oportunidad de selección entre dos o más alternativas fiscales. Por ello, existen casos en donde la ley aparentemente da la opción de,

por ejemplo, amortizar pérdidas de ejercicios anteriores contra la utilidad del ejercicio para efectos del ISR; si no lo hace, pudiendo hacerlo, pierde el derecho. Aquí es claro que el contribuyente no tiene una opción, porque no es una selección alternativa el ejercer el derecho a amortizar las pérdidas o perderlo si no lo hace. Es la preclusión del derecho por su no ejercicio. Es claro que no optará por no hacerlo, porque no tiene ninguna lógica, es un evidente error. Es un imperativo de ley que se puede enunciar así: perderás tu derecho si no lo ejerces. Es una pérdida de derechos, no de una opción. Pero al no ser una opción se puede corregir el error mediante la presentación de una declaración complementaria permitida por el artículo 32 del CFF. Sin embargo, contra esta opinión está una antigua sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación, visible en la RTFF, Año IV, No. 46, octubre de 1991, p. 20, que se enuncia: “DISMINUCION DE LA PERDIDA FISCAL AJUSTADA. Si no se efectúa en un ejercicio en que pudo haberse efectuado, se pierde el derecho para hacerse posteriormente, sin que pueda recuperarse ese derecho a través de una declaración complementaria.” Evidentemente, no coincido con tal criterio.

Sin embargo, se coincide con el criterio externado en otra sentencia del mismo Tribunal Fiscal porque en el caso concreto sí se estuvo en presencia de una verdadera opción, como fue el de la deducción anticipada de inversiones contemplada en el artículo 51 de la anterior LISR, tesis que dice:

> **DISPOSICIONES FISCALES QUE ESTABLECEN OPCIONES A LOS CONTRIBUYENTES PARA EL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES FISCALES. INVARIABILIDAD DE LA APLICADA EN EL MISMO EJERCICIO.** El texto del último párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que: “Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto del mismo ejercicio”, en tal virtud, resulta contrario a dicha disposición el hecho de que el contribuyente, habiendo elegido y aplicado, en la declaración anual, normal del ejercicio, la opción de deducción de inversiones contenida en el artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la varíe por la contemplada en el artículo 51 del mismo ordenamiento, al presentar declaración complementaria del mismo ejercicio, toda vez que los procedimientos contenidos en tales dispositivos legales son diversos, y por ende, los resultados fiscales que arrojan cada uno de ellos también lo son, además de que el último de los numerales en cita claramente establece la posibilidad, para el contribuyente, de elegir el procedimiento que dicha norma contiene, o bien, el contenido en los artículos 41 y 47 del mismo ordenamiento, y no una aplicación indistinta.
>
> Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación visible en la *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación* No. 9. Abril de 1999. Pág. 223.

Y se coincide también con el siguiente criterio del PJF, siempre y cuando no se confunda el ejercicio de la opción con el ejercicio de un derecho:

CONTRIBUCIONES FISCALES. LA OPCION ELEGIDA POR EL CONTRIBUYENTE PARA SU DETERMINACION, NO PUEDE VARIARSE RESPECTO DEL MISMO EJERCICIO, NI AUN EN DECLARACION COMPLEMENTARIA (INTERPRETACION DE LOS ARTICULOS 6 Y 32 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION). La interpretación sistemática de los artículos 6 y 32 del Código Fiscal de la Federación permite establecer que cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida no podrá variarse respecto del mismo ejercicio; ahora bien, para que tal hipótesis se actualice es necesaria la existencia de la opción otorgada por las disposiciones fiscales y la elección materializada del contribuyente (pues el verbo empleado en participio "elegida", denota una acción que ya se efectuó), lo cual, tratándose de la determinación de contribuciones a cargo del causante, acontece mediante la presentación de declaraciones fiscales, destacándose que si bien por regla general se consideran definitivas, son susceptibles de modificarse por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, mediante declaración complementaria, siempre que no haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación, salvo que se esté en los supuestos previstos por las fracciones I a IV del artículo 32 citado, pues en esas hipótesis no opera la limitante aludida; empero, una vez que el contribuyente opte por determinar las contribuciones a su cargo, de conformidad con las reglas y procedimientos otorgados por las disposiciones fiscales, la opción elegida no podrá variarse respecto del mismo ejercicio, ni aun a través de declaración complementaria, por prohibirlo expresamente el artículo 6 del citado código tributario.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL SEPTIMO CIRCUITO.

Novena Época. Registro: 182000. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* XIX. Marzo de 2004. Materia: Administrativa. Tesis: VII.2o.A.T.56 A. Pág. 1535.

Por otra parte y ya que estamos en el renglón de las pérdidas fiscales, no como una opción sino como un derecho, vale la pena decir que la Segunda Sala ha confirmado nuestro criterio al resolver la Contradicción de tesis 158/2014 y establecer la Jurisprudencia 2a./J. 125/2014 (10a.) reconociendo el derecho que los contribuyentes tienen de que la autoridad administrativa le aplique las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores cuando determine el resultado fiscal originado por una revisión. Dice así:

PERDIDAS FISCALES. LA AUTORIDAD EXACTORA DEBE DISMINUIR LAS QUE EL CONTRIBUYENTE REVISADO TENGA PENDIENTES DE AMORTIZAR DE EJERCICIOS ANTERIORES, CUANDO DETERMINE EL RESULTADO FISCAL CON MOTIVO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACION, Y AQUELLAS HAYAN SIDO MATERIA DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACION (LEGISLACION

VIGENTE EN 2004). La interpretación sistemática de los artículos 5, 6, 42, 50 y 63 del Código Fiscal de la Federación, así como 10 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes en 2004, pone de manifiesto que si bien, por regla general, corresponde al contribuyente disminuir de la utilidad fiscal del ejercicio las pérdidas fiscales que tenga pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, lo cierto es que cuando la autoridad ex actora, con motivo de sus facultades de comprobación, modifique alguno de los rubros conforme a los cuales se obtiene el resultado fiscal del periodo fiscalizado, y en éste se hayan amortizado pérdidas de ejercicios pasados, entonces la autoridad hacendaria debe considerar, en su resolución, el monto de dicha figura sustractiva al liquidar los créditos fiscales a cargo del contribuyente auditado, pues no podría considerarse precluido el derecho del contribuyente a realizar esa disminución, bajo el pretexto de que no las amortizó contra la utilidad del ejercicio revisado, ya que la hipótesis normativa prevista en el citado artículo 61, párrafo tercero, sólo se actualiza en los casos en que aquél pudo disminuirlas y no lo hizo, por lo que esta disposición no puede interpretarse de manera rigorista al supuesto descrito. Lo anterior no significa que la autoridad recaudadora esté vinculada en todos los casos a disminuir de manera oficiosa e indiscriminada las pérdidas fiscales que puedan tener los contribuyentes pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, sino que se encuentra acotada a los supuestos en los que despliegue sus facultades de comprobación respecto de un ejercicio en el que el contribuyente auditado haya ejercido su derecho de amortizar las pérdidas pasadas, o bien, cuando el propio causante fiscalizado haga de su conocimiento la actualización de la prerrogativa de mérito, siempre y cuando acredite de manera fehaciente su pretensión.

Diferencias entre el contribuyente y el retenedor

La Segunda Sala de la SCJN ha establecido estas diferencias en forma muy precisa coincidiendo con la doctrina; son las siguientes: a) Conducta: el contribuyente realiza el hecho imponible, por lo que ostenta su titularidad y, por regla general, la capacidad contributiva que el hecho imponible refleja; el segundo no, al ser un tercero que realiza el supuesto normativo interrelacionado con ese hecho, que la mayoría de las veces no es demostrativo de capacidad contributiva, aunque al realizarse se subroga en la titularidad del hecho imponible. b) Fundamento normativo: el primero tiene la obligación de pago del impuesto por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley respectiva (disposición normativa primaria); el segundo tiene la misma obligación de pago, pero no por actualizar el hecho imponible, sino por un mandato legal diverso a éste, que es por no retener el impuesto (disposición normativa secundaria). c) Posición jurídica: el primero tiene el lugar principal en el cumplimiento de la obligación tributaria de pago; el segundo está obligado por ley al pago del impuesto en lugar de aquél, sustituyéndolo, siendo el único y verdadero obligado sujeto obligado al pago. Por ello se ha dicho que en la sustitución tributaria existe una desviación sustancial total o parcial del proceso normal de imputación

normativa de la obligación fiscal, pues en vez del sujeto pasivo, otro sujeto queda obligado al pago del tributo. Y, d) Naturaleza: el primero es el que, por regla general y en condiciones de normalidad, satisface la obligación ordinaria de pago; el segundo es un garante personal de la obligación tributaria de pago no satisfecha por aquél, que facilita y simplifica la actividad recaudatoria de la autoridad fiscal actuando a título de auxiliar y coadyuvante de ésta, por lo que se establece como un mecanismo impositivo especial. [Ver tesis: *CONTRIBUYENTE Y RETENEDOR. SUS DIFERENCIAS* . Segunda Sala. Tesis 2a. LXXXII/2018 (10a.)]

7- INICIO DE LA VIGENCIA DE LAS DISPOSICIONES FISCALES

Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.

Comentarios al artículo 7

Vigencia de las leyes fiscales

Esta disposición establece con claridad la entrada en vigor de una ley fiscal.

Si por alguna circunstancia no se precisara la fecha se aplicaría el artículo 3 del Código Civil Federal, es decir, tres días después de su publicación en el DOF.

Un ejemplo de *vacatio legis* (tiempo de espera para que la ley entre en vigor) lo tenemos en el propio CFF que fue publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1981, e inició su vigencia a partir del 1 de enero de 1983, con excepción del Título VI del Procedimiento Contencioso Administrativo que entraría en vigor a partir del 1 de abril de 1983 (hoy derogado con la entrada en vigor de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo).

Digna de mencionar como anécdota dentro del presente tema, es la reforma legislativa sufrida por el CFF, publicada en el DOF del 5 de enero de 2004, la que en su artículo segundo transitorio, fracción I, dispuso el inicio de la vigencia el 1 de enero del mismo año, es decir, cuatro días antes de su publicación. Lo anterior es una evidente aplicación retroactiva del ordenamiento, que de resultar perjudicial para un particular será violatoria del artículo 14 constitucional. La SCJN ha resuelto que el legislador tiene la facultad de señalar la fecha de inicio de la vigencia de las leyes, siempre que ésta no resulte retroactiva (ver “Leyes, el legislador tiene la facultad para fijar el día que inicia su vigencia, pudiendo ser, incluso, el día de su publicación”. Citada en Tesis 2a./J.86/2003. *Semanario Judicial de la Federación* . Octubre de 2003.)

Y la tesis de Jurisprudencia 2a./J. 135/2005 “Leyes Fiscales. Su entrada en vigor el mismo día de su publicación no transgrede lo dispuesto por los artículos 70 y 71 de la Constitución de la República”, donde sostiene que jamás podrá el legislador indicar como inicio de vigencia de una ley una fecha anterior a su promulgación.

Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

Comentarios al artículo 8

México, país y territorio nacional

Dicen así los artículos 27 y 42 de la Constitución General de la República:

> **27.** ...
>
> La Nación ejerce en una zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial y adyacente a éste, los derechos de soberanía y las jurisdicciones que determinen las leyes del Congreso. La zona económica exclusiva se extenderá a doscientas millas náuticas, medidas a partir de la línea de base desde la cual se mide el mar territorial. En aquellos casos en que esa extensión produzca superposición con las zonas económicas exclusivas de otros Estados, la delimitación de las respectivas zonas se hará en la medida en que resulte necesario, mediante acuerdo con estos Estados.
>
> **42.** El territorio nacional comprende:
>
> **I.** El de las partes integrantes de la Federación;
>
> **II.** El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;
>
> **III.** El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo, situadas en el Océano Pacífico;
>
> **IV.** La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
>
> **V.** Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional, y las marítimas interiores;
>
> **VI.** El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.

El ámbito espacial de validez de las leyes fiscales de manera natural es el territorio nacional. Pero existen casos de vinculación del contribuyente con el fisco federal que se da por la residencia, pudiéndose hablar de cierta extraterritorialidad de las leyes fiscales mexicanas, por ejemplo, en el caso de vinculación de la LISR (artículo 1, fracción I) que obliga a los particulares residentes en el país a pagar en México la contribución por todos los ingresos que obtengan sin importar la ubicación física de la fuente de riqueza de donde provengan.

Otro caso muy representativo de extraterritorialidad por la vinculación de residencia es el contemplado en el artículo 48 de la LISR, que obliga a las instituciones de crédito del país a pagar el ISR a la tasa del 4.9% por los ingresos que perciban de sus establecimientos en el extranjero por el capital que coloquen o inviertan en el país o que le sean pagados por residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, sin deducción alguna.

En la Ley del Impuesto al Activo, hoy abrogada, también se daba la extraterritorialidad cuando dentro de la base se computaban los activos en el extranjero (artículo 1).

No aparecen casos de extraterritorialidad en la LIVA ni en la LIESPYS porque el gravamen se causa exclusivamente por actos o actividades realizadas dentro de territorio nacional.

9- RESIDENCIA EN TERRITORIO NACIONAL

Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

MEXICANOS CON RESIDENCIA FISCAL EN UN TEREFIPRE

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

RESIDENCIA EN UN PAIS CON ACUERDO AMPLIO DE INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

AVISO DE PERSONAS QUE DEJEN DE SER RESIDENTES EN MEXICO

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

Comentarios al artículo 9

Residencia

El concepto de residencia es trascendente en la materia tributaria porque se utiliza para vincular al sujeto con la ley mexicana. A partir de 2004, cuando la persona física tenga casa habitación también en otro país, se abandona el criterio de temporalidad (más de 183 días de permanencia en otro país), y se adopta el de la OCDE de “centro de intereses vitales”.

Este concepto es fundamental en los Tratados para Evitar la Doble Tributación en el ISR suscritos por México porque permite precisar su campo de aplicación.

Residente para los efectos de los Tratados para Evitar la Doble Tributación efectuados con base en el modelo de la OCDE, es toda persona que en virtud de la legislación de un Estado contratante esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga; también será residente el gobierno del Estado, o una subdivisión política o entidad local del mismo, o cualquier agencia u organismo de dicho gobierno, subdivisión política o entidad.

Cuando una persona física sea residente en ambos Estados contratantes, la situación de la residencia se resuelve en el Tratado Modelo de la siguiente manera:

a) La persona será considerada residente en el Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si la tuviera en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no pudiera determinarse el Estado en que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente;

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;

d) En cualquier otro caso, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el asunto de común acuerdo.

Cuando una persona moral sea residente de ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de ambos Estados contratantes de común acuerdo harán lo posible por resolver el caso y resolver la forma de aplicación del Convenio a dicha persona. En ausencia de este acuerdo, dicha persona será considerada fuera del ámbito de aplicación del Tratado. En algunos convenios internacionales se siguió la fórmula de considerarla residente solamente del Estado donde esté su principal administración.

El artículo 6 del RCFF considera que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentre la o las personas que tomen o ejecuten las

decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las que ella realiza. Con esta descripción, particularmente por la ejecución, difícilmente alguna persona moral podrá dejar de tener residencia en México.

Consecuencias de no presentar el aviso de cambio de residencia

El concepto de residencia obedece, para su materialización, a la coincidencia de los hechos con la hipótesis de ley; si los contribuyentes, personas físicas o morales, realizan conductas que modifiquen realmente tales hechos, su residencia efectivamente cambiará; si, por el contrario, sólo son actos formales, como presentar aviso de cambio de residencia a las autoridades fiscales, sin modificación de las hipótesis legales, en mi opinión su residencia no habrá cambiado.

Asimismo, si los hechos modifican efectivamente la residencia y no se presentara el aviso, a mi juicio la conducta omisa resulta una mera infracción administrativa, pero imposible legalmente atribuirle la consecuencia de considerar que la residencia sigue estando dentro del país. Sin embargo, como se presume residente en el país la persona física que sea de nacionalidad mexicana, deberá probar fehacientemente su cambio de residencia.

Por otra parte, para evitar el fraude de ley, se considera que no ha habido cambio de residencia cuando el residente en el país la cambie hacia otro, donde sus ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente tanto por el ejercicio en que se realice el hecho como en los tres siguientes.

Se entiende que los ingresos que se encuentran sujetos a un régimen fiscal preferente, según el artículo 176 de la LISR, son aquellos que no los graven o lo estén con un ISR inferior al 75% del ISR que se causaría y pagaría en México como residentes, personas morales o personas físicas. No aplica lo aquí expuesto cuando el cambio se realice a un país con el que México tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria.

Se considera liquidación de persona moral cuando cambie su residencia.

Con el fin de evitar prácticas fiscales elusivas se considera que una persona moral se liquida cuando cambia de residencia, según dispone el artículo 12 de la LISR, debiéndose considerar enajenados todos sus bienes, aun los que estén en el extranjero y pagar el impuesto dentro de los 15 días siguientes a la fecha del cambio de residencia.

10- DOMICILIO FISCAL

Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) Unicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las

autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

DOMICILIO MANIFESTADO A LAS ENTIDADES FINANCIERAS

Siempre que los contribuyentes no hayan manifestado alguno de los domicilios citados en los incisos anteriores o no hayan sido localizados en los mismos, se considerará como domicilio el que hayan manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sean usuarios de los servicios que presten éstas.

II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

DOMICILIO PARA PRACTICA DE DILIGENCIAS

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

Comentarios al artículo 10

Domicilio

El concepto del domicilio en materia fiscal se utiliza para conocer el lugar en donde el contribuyente debe cumplir con sus obligaciones fiscales; así como saber si se encuentra dentro del ámbito de competencia territorial de las autoridades para que ejerzan sus facultades o dentro de la jurisdicción de los Tribunales, para ejercer el derecho a la defensa. Es de designación voluntaria siempre y cuando coincida con el que la ley señala como tal.

Por disposición del último párrafo de este artículo y para efectos de la práctica de diligencias por parte de las autoridades, si no se designó domicilio, o no coincide con el que el CFF dispone o se designó uno ficticio, el fisco las podrá practicar donde realicen sus actividades o el que corresponda según el CFF, indistintamente. Es una norma protectora de los intereses del fisco federal que le permiten combatir algunas prácticas elusivas de los particulares. (Véanse las tesis VI.3o A. J/61DOMICILIO FISCAL. EL AVISO DE SU CAMBIO POR EL CONTRIBUYENTE NO ES SUFICIENTE PARA TENER COMO NUEVO EL AHI SEÑALADO, SI LA AUTORIDAD FISCAL DEMUESTRA QUE REALIZO DILIGENCIAS O APORTA ELEMENTOS QUE EVIDENCIEN LA FALSEDAD DE AQUEL y VI.3o.A. J/74 DOMICILIO FISCAL. SU DETERMINACION DEBE REALIZARSE CONFORME AL CONTENIDO DEL ARTICULO 10 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN RELACION CON LAS CONSTANCIAS DEL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR, CON

INDEPENDENCIA DE QUE COINCIDA O NO CON EL MANIFESTADO ANTE EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES).

Es usual que las empresas tengan varios establecimientos como sucursales, oficinas, bodegas, instalaciones, depósitos, almacenes, etc., pero sólo un domicilio fiscal; para las personas morales domicilio es el lugar donde se encuentre la administración principal del negocio; para las personas físicas con actividades empresariales donde se encuentre el principal asiento de sus negocios; obsérvese la diferencia, en uno el principal referente es la "administración", en otro es el "asiento de sus negocios", entendido, a mi juicio, como el lugar físico de las instalaciones del empresario persona física y si tuviere varias, donde genere mayores ingresos.

La Primera Sala de la SCJN ha resuelto que la expresión "el local donde se encuentra la administración principal del negocio" es claro y preciso y no da lugar a ambigüedades, según vemos en la Tesis 1a. LXIII/2018 (10a.) "DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS MORALES RESIDENTES EN EL PAIS. EL ARTICULO 10 FRACCION II, INCISO A) DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO DEFINE, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA, EN SU VERTIENTE DE TAXATIVIDAD."

Las personas morales extranjeras se encuentran vinculadas con la ley mexicana por el criterio de establecimiento permanente y su domicilio será cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, sus actividades, en términos del artículo 16 del CFF.

Y como una forma de proteger los intereses del fisco ante contribuyentes omisos en registrar su domicilio fiscal, entonces se tendrá como tal el que hayan señalado a las entidades financieras cuando sean usuarios de los servicios que presten éstas.

11- EJERCICIOS FISCALES

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1o. de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

TERMINACION ANTICIPADA POR FUSION, LIQUIDACION O ESCISION

En los casos en que una sociedad entre en liquidación, sea fusionada o se escinda, siempre que la sociedad escindente desaparezca, el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que entre en liquidación, sea fusionada o se escinda, respectivamente. En el primer caso, se considerará que habrá un ejercicio por todo el tiempo en que la sociedad esté en liquidación.

CONTRIBUCIONES QUE SE CALCULEN POR MES

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calculen por mes, se entenderá que corresponde al mes de calendario.

Comentarios al artículo 11

Ejercicio fiscal

Ejercicio fiscal es el periodo fijado por la ley durante el cual el contribuyente calcula el resultado económico de sus actividades, con la finalidad de que determine el impuesto a su cargo. Es también el lapso durante el cual ocurre la configuración regular del objeto de la contribución que se determine por ejercicios.

Puede ser de 12 meses, conociéndose como regular, o puede ser de menor tiempo, siendo entonces irregular. Los casos de ejercicios irregulares se encuentran señalados en este numeral.

Dentro del ejercicio generalmente existen por disposición de la ley, periodos más cortos (verbigracia, mensuales, trimestrales, cuatrimestrales, semestrales, etcétera) para efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

El ejercicio siempre coincidirá con el año calendario. La excepción se encuentra en el caso de que la sociedad contribuyente entre en liquidación, porque durante todo ese periodo se considerará un solo ejercicio que durará todo el tiempo que resulte necesario para liquidar los activos y pasivos de la sociedad.

También podrá durar menos de 12 meses el ejercicio de las sociedades que se extingan por disolución, fusión, escisión o cualquier otro medio.

Sin embargo, en los casos de la LIVA y la LIESPYS, el impuesto se calcula por cada mes de calendario que transcurra. Son periodos completos donde se determina la base gravable de la contribución; son verdaderos “ejercicios mensuales”, pero dada la definición de “ejercicio” en este numeral en el sentido anual, dejemos como terminología para estas contribuciones indirectas el de “periodo mensual definitivo”.

12- COMPUTO DE PLAZOS

En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1o. de enero; el primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero; el tercer lunes de marzo en conmemoración del 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el tercer lunes de noviembre en conmemoración del 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada 6 años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

En los plazos establecidos por periodos y aquéllos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computarán todos los días.

Cuando los plazos se fijen por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició. En los plazos que se fijen por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

PRORROGA CUANDO EL ULTIMO DIA ES INHABIL O VIERNES

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Lo dispuesto en este artículo es aplicable, inclusive cuando se autorice a las instituciones de crédito para recibir declaraciones. También se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil, cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas.

Las autoridades fiscales podrán habilitar los días inhábiles. Esta circunstancia deberá comunicarse a los particulares y no alterará el cálculo de plazos.

Comentarios al artículo 12

Cómputos de los plazos

Esta disposición permite conocer con exactitud: **(i)** la fecha del vencimiento para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto principales (pago de la contribución) como secundarias (presentación de declaraciones, avisos, etc.); **(ii)** las fechas para la interposición de los medios de defensa (recursos administrativos); **(iii)** las fechas de cumplimiento al requerimiento de las autoridades; **(iv)** la fecha en que caducan las facultades de las autoridades fiscales; **(v)** la fecha en que prescriben los créditos fiscales; **(vi)** la fecha en que las autoridades deben cumplir con las resoluciones que las obliguen a realizar determinado acto; **(vii)** la fecha límite que tienen las autoridades o los contribuyentes para realizar un acto sin incurrir en mora.

Los actos que se realicen después de estos plazos serán extemporáneos con diversas consecuencias legales, por ejemplo: recargos y actualización de contribuciones por incurrir en mora; sanciones por incumplimientos; intereses a cargo de la autoridad por no devolver en tiempo; extinción de las facultades del fisco para determinar contribuciones e imponer sanciones a cargo de contribuyentes; extinción de los créditos fiscales por no cobrarse en tiempo; desechamiento de los medios de defensa intentados, etcétera.

Vacaciones de las autoridades

Las fechas de las vacaciones de las autoridades fiscales están contempladas en la RM y no computan dentro de los plazos por tratarse de días inhábiles. Los Tribunales han resuelto en forma reiterada que los días jueves y el viernes de Semana Santa son inhábiles porque permanecen cerradas las oficinas de las autoridades fiscales y se asimilan a vacaciones generales porque el vocablo “vacación” se define como un descanso temporal.

Por otra parte, por aplicación de este precepto, se tienen que distinguir los actos extemporáneos espontáneos, que no tienen sanciones, de los extemporáneos no espontáneos, que sí tienen sanciones por haber existido un requerimiento de autoridad. Es tan importante la distinción que no se perseguirán penalmente determinados ilícitos cuando se hubiere cumplido espontáneamente con la obligación.

13- DILIGENCIAS EN DIAS Y HORAS HABILES

La práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez. Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles. También se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular.

HORARIO DE LA ZONA CENTRO DE MEXICO

(Tercer párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

El buzón tributario se regirá conforme al horario de la Zona Centro de México, de conformidad con la Ley del Sistema de Horario en los Estados Unidos Mexicanos y el Decreto por el que se establece el Horario Estacional que se aplicará en los Estados Unidos Mexicanos.

Comentarios al artículo 13

Práctica de las diligencias en días y horas hábiles

Este artículo marca las reglas de la actuación de la autoridad en días y horas hábiles, otorgando un marco de seguridad jurídica al particular que se encuentra sujeto a una diligencia administrativa, de tal manera que si la autoridad las viola, sus actos devendrán en ilegales.

Práctica de las diligencias en días y horas hábiles

Este artículo marca las reglas de la actuación de la autoridad en días y horas hábiles, otorgando un marco de seguridad jurídica al particular que se encuentra sujeto a una diligencia administrativa, de tal manera que si la autoridad las viola, sus actos devendrán en ilegales.

Las siguientes tesis ilustran lo afirmado:

> **ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. AL SER SU EMISION UN ACTO INTERNO DE LA ADMINISTRACION PUBLICA, PUEDE PRODUCIRSE EN DIAS Y HORAS INHABILES, A DIFERENCIA DE LO QUE OCURRE CON LA PRACTICA DE DICHA DILIGENCIA.** La emisión de una orden de visita domiciliaria, es un acto interno de la administración pública que no requiere de la intervención del gobernado; por ese motivo, puede

producirse por la autoridad en cualquier momento, al no existir precepto legal que condicione a que se realice en días y horas hábiles. Lo anterior se explica porque aquélla no está sujeta a un horario determinado, de modo que para llevar a cabo sus funciones internas, es innecesario que se encuentre presente el interesado o posible afectado. Presupuesto distinto lo constituye la práctica de la visita domiciliaria que, al ser una diligencia que se lleva a cabo con un particular, es un acto externo de la autoridad administrativa, que necesariamente debe realizarse en días y horas hábiles o habilitadas por la autoridad, como lo establece el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL DECIMO SEXTO CIRCUITO.

Abril 2011. Tesis XVI. 1a. T. 62A Revisión fiscal 173/2010. Administradora Local Jurídica de Celaya. 3 de diciembre de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Ariel Alberto Rojas Caballero. Secretario: Miguel Angel González Escalante.

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. PARA CUMPLIR CON LA GARANTIA DE MOTIVACION AL PRACTICARLA EN TERMINOS DEL ARTICULO 13, SEGUNDO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, LA AUTORIDAD DEBE PRECISAR LAS RAZONES QUE PERMITAN CONCLUIR QUE EL CONTRIBUYENTE REALIZA SUS ACTIVIDADES EN DIAS Y HORAS INHABILES Y NO SOLO EXPRESARLO. La autoridad que emite una orden de visita no cumple con la motivación prevista en el artículo 16 de la Ley Fundamental, para el efecto de practicarla en periodo inhábil, si sólo menciona que la persona con quien se va a entender la diligencia realiza las actividades por las que debe pagar contribuciones, en días y horas inhábiles, toda vez que lo así expuesto en el documento sólo se circunscribe a señalar la hipótesis normativa a que se refiere el artículo 13, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, lo que en todo caso se vincula estrictamente con la fundamentación. Por tanto, la garantía de motivación, en el aspecto indicado, se satisface cuando la autoridad plasma en el documento las razones que permitan concluir que el contribuyente realiza sus actividades en días y horas inhábiles, ya que de esta manera se precisan los datos especiales, aspectos particulares o causas inmediatas que se tuvieron en consideración para emitir el acto y practicar la diligencia en el horario indicado, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, como lo ha sustentado el Poder Judicial de la Federación en diversos criterios, al establecer en qué consiste la motivación. Septiembre de 2006:

Tesis: XXI.1o.P.A.61 A

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 151/2006. María de los Angeles Velasco Castro. 16 de junio de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Esparza Alfaro. Secretario: Ricardo Genel Ayala.

14- CONCEPTO DE ENAJENACION DE BIENES

Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

III. La aportación a una sociedad o asociación.

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones.

VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

Cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista, no se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados, salvo que éstos les den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, o se trate de acciones. La enajenación de los certificados de participación se considerará como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes y tendrán las consecuencias fiscales que establecen las Leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.

VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con

mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

IX. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B de este Código.

ENAJENACIONES A PLAZO

(Segundo párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidadescuando se expidan comprobantes fiscales en términos del artículo 29-A, fracción IV, segundo párrafo de este Código, incluso cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. Se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan los comprobantes fiscales simplificados a que se refiere este Código.

ENAJENACION EN TERRITORIO NACIONAL

Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos, si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente y cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.

Comentarios al artículo 14

Ficciones jurídicas y presunciones legales

Este artículo nos introduce en el mundo de las ficciones de derecho y de las presunciones para efectos fiscales que tan importantes son en la materia fiscal.

Las legislaciones fiscales deben comprender esta clase de figuras jurídicas para proteger al fisco de ocultaciones y simulaciones en que incurren frecuentemente los sujetos pasivos de la relación tributaria para evitar el pago de sus deudas. Son medidas de Derecho Público cuya pretensión es dejar por demostrada alguna hipótesis de causación de contribuciones, o hechos imponibles, o presupuestos fácticos, que vincularán obligatoriamente con la norma al contribuyente, y que, como trascienden profundamente a la esfera jurídica del particular, deben ser aplicadas exactamente conforme a la letra de la ley. Estas figuras, junto con otras (como el procedimiento administrativo de ejecución, sus derechos de preferencia, etcétera), convierten al fisco mexicano en un acreedor privilegiado.

Pero en ocasiones la severidad en que están redactadas las presunciones (o las ficciones de derecho, según sea el caso) llegan a violar los principios constitucionales de justicia tributaria, de proporcionalidad y equidad, como veremos en los comentarios que se formulan al artículo 59 del CFF, cuya lectura sugiero.

Las presunciones, figuras procesales, son la consecuencia que la ley o el juzgador deducen de un hecho conocido para indagar la existencia o necesidad de otro desconocido.

Son muy utilizadas en el Derecho Tributario y son de dos clases: las que admiten prueba en contrario o *juris tantum* , y las que no, o *juris et de jure* .

Estas últimas pueden ser figuras sustantivas que configuran alguno de los elementos del tributo y que sólo con un gran esfuerzo de análisis pueden distinguirse de las ficciones jurídicas, las cuales siempre son figuras sustantivas creadas por el legislador, son verdades artificiales, pero por su exégesis y su axiología, su origen y sus fines, son verdades legales.

Enajenación

Una de las figuras de Derecho a las que más recurre el legislador para imponer contribuciones es la enajenación; es decir, la transmisión de propiedad por cualquier medio lícito. Es el hecho imponible clásico en los impuestos al ingreso y en los del consumo. Pero no es una figura libre de complicaciones de interpretación, dado lo amplio de su significado, lo que obliga a que, para efectos fiscales, se señalen varias figuras del derecho común que no necesariamente implican transmisión de propiedad; a veces el significado que el legislador le ha atribuido va más allá de lo que el derecho común conoce como enajenación, a grado tal que a algunas figuras que no son enajenación –o que aún no se consuma– se les califique como tales; y otras que lo son para el derecho común, no sean tales para fines fiscales, como veremos en los comentarios que siguen. Esto ocasiona muchas confusiones a los intérpretes de las normas, porque las ficciones de Derecho creadas por el legislador –no siempre para defender los lícitos intereses del fisco, sino para satisfacer su apetito recaudatorio siempre insatisfecho, viola garantías individuales, como cuando pretende hacer de un hecho que no representa capacidad contributiva, uno que sí lo signifique, sólo por su voluntad al crear la ley.

Toda transmisión de propiedad

En la fracción I incorpora como enajenación aun aquel acto jurídico en donde el propietario se reserva la propiedad del bien; ejemplo clásico es la compraventa con reserva de dominio, mediante el cual, para efectos fiscales federales, la enajenación se ha consumado. Las consecuencias en el derecho común son desastrosas porque el legislador no se preocupó de resolver el caso del incumplimiento de la condición establecida en el contrato, como la falta de pago del precio, o su rescisión por cualquier otra razón. Los efectos fiscales están consumados, se debe pagar el impuesto (sobre la renta y al valor agregado, por ejemplo) sin posibilidad de devolución, porque el objeto de la contribución se generó, se materializó el hecho generador de la obligación tributaria, se dio la enajenación para efectos fiscales. ¿Resistiría el análisis constitucional cuando es claro que no existe una manifestación de capacidad de pago que le haga un sujeto capaz de contribuir? ¿Resistirá el embate de la interpretación *pro homine* contenida en el artículo 1 constitucional reformado el 10 de junio de 2011?

Adjudicaciones y aportaciones

Las fracciones II y III no ameritaban su incorporación, toda vez que cualquier adjudicación o aportación –siempre que sean de bienes implican transmisión de propiedad–.

Arrendamiento financiero

La fracción IV, a pesar del criterio generalizado de que la sola celebración del contrato de arrendamiento financiero implica transmisión de propiedad de los bienes objeto de él (y que sería la única causa lógica de su incorporación dentro de esta norma), según su redacción debe entenderse como la enajenación que se configura con alguna de las opciones terminales del contrato que traigan consigo la transmisión de propiedad, toda vez que la forma en que se encuentra redactada la fracción que nos ocupa, nos lleva obligadamente al estudio de los artículos 408 y 410 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito para conocer cuál es la enajenación de bienes "que se realiza mediante el arrendamiento financiero". Las opciones terminales que implican la enajenación son **(i)** la compra de los bienes a un precio inferior a su valor de adquisición y **(ii)** la venta a un tercero. Los tratos de excepción que tanto la LISR (que los trata como bienes adquiridos sometiéndolos a la deducción de inversiones como activos fijos) como la LIVA (que les otorga tratamiento de venta en abonos) dan a la inversión efectuada, no deben confundirnos.

Fideicomiso

La fracción V encierra una serie de supuestos en el fideicomiso en donde, a *contrario sensu* , no existe enajenación, independientemente de que sí exista la legal transmisión fiduciaria desde la constitución del fideicomiso. De esta forma se logra que los fideicomisos, principalmente los promotores de desarrollos inmobiliarios, puedan ser utilizados con éxito sin consecuencias fiscales inmediatas.

Cesión de derechos personales en el fideicomiso

La fracción VI identifica los momentos en que la cesión de derechos personales que se tengan sobre un fideicomiso, tendrá efectos de transmisión de propiedad de los bienes fideicomitidos, como si hubiera sido una cesión directa de Derechos Reales. Mismo comentario merece el supuesto fáctico contenido en la fracción VII, y son, por ejemplo, los certificados de depósito de un Almacén General de Depósito, o los certificados de participación inmobiliaria.

El último párrafo es concordante con el estímulo fiscal existente en los artículos 187 y 188 de la LISR "De los fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles" (Fibras).

Factoraje financiero

Para evitar interpretaciones a conveniencia de las partes, la fracción VIII regula la transmisión de derechos de crédito –para efectos fiscales derivados de un contrato de factoraje financiero–.

Fusión y escisión

Las transmisiones de propiedad sobre los activos que ocurren en las empresas sometidas a una fusión o escisión se consideran enajenaciones para efectos fiscales, salvo que se

cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 14-B de este Código, que los dispone para evitar que mediante estas figuras, utilizadas como negocio jurídico indirecto, se oculten enajenaciones de acciones o de activos.

Sin embargo, de darse los supuestos de enajenación, ocurrirían situaciones jurídicas impredecibles y aberrantes, tales como la dificultad de determinar al sujeto pasivo de la contribución cuando éste pudo haberse extinguido por la fusión o la escisión, extinción que coincide cronológicamente con el momento de la enajenación; o la determinación del sujeto pasivo en caso de fusión, al darse la extinción de obligaciones mediante la figura jurídica de la confusión entre "enajenante" y "adquirente" en una sola empresa subsistente; o simplemente la dificultad jurídica de determinar el supuesto ingreso obtenido en la enajenación, entre muchas otras consecuencias.

Enajenaciones a plazos

Cuando regula las enajenaciones a plazo, con pago diferido o en parcialidades, es claro que se refiere a las dos modalidades de la compraventa reconocidas expresamente por el Derecho Civil, es decir, la compraventa en abonos y la de con reserva de dominio, e incorpora el concepto "público en general", que no debe confundirse con el semántico.

El concepto de "enajenación en territorio nacional" se utiliza para cualquier impuesto federal que no lo regule expresamente. La LIVA y la LIESPYS lo regulan en sus artículos 10 y 9, respectivamente.

Propietario ficto

Estamos en presencia de una ficción de Derecho cuando se califica universalmente de propietario de los bienes al que resulte adquirente de éstos –aunque no lo sea para el derecho común– si se dan los supuestos que marca este artículo.

14-A- CASOS EN QUE NO EXISTE ENAJENACION EN PRESTAMOS DE TITULOS O VALORES

Se entiende que no hay enajenación en las operaciones de préstamos de títulos o de valores por la entrega de los bienes prestados al prestatario y por la restitución de los mismos al prestamista, siempre que efectivamente se restituyan los bienes a más tardar al vencimiento de la operación y las mismas se realicen de conformidad con las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria. En el caso de incumplimiento de cualesquiera de los requisitos establecidos en este artículo, la enajenación se entenderá realizada en el momento en el que se efectuaron las operaciones de préstamo de títulos o valores, según se trate.

Comentarios al artículo 14-A

Préstamos de títulos o de valores

En estos casos se efectúa una indebida remisión de facultades del Poder Legislativo hacia el Ejecutivo, otorgándole la facultad de decidir cómo se deban realizar estas operaciones

entre particulares, so pena de considerar como enajenación los préstamos a que alude la norma. La potestad tributaria reside en el Poder Legislativo, pero con normas como la que se comenta se delega en el Ejecutivo la posibilidad de que establezca el hecho generador de la contribución.

Y así lo hizo el Ejecutivo en la RM, donde dispuso que se considera que no hay enajenación de bienes en las operaciones de préstamos de títulos valores que se realicen, cuando además de restituir los bienes en los términos de la disposición citada, las operaciones se realicen de conformidad con las "Reglas a las que deberán sujetarse las instituciones de crédito; casas de bolsa; sociedades de inversión; sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro y la Financiera Rural, en sus operaciones de préstamo de valores."

Cláusulas habilitantes

Por decisiones judiciales se ha creado el tema de "cláusulas habilitantes" para los funcionarios de la Administración Pública Federal, mediante las cuales se les otorgan facultades legislativas, como en el caso de este artículo. Su constitucionalidad está aún por verse, toda vez que violan el Principio de División de Poderes. Aconsejo ver mis comentarios a los artículos 33 y 35 de esta obra (ver Tesis P.XXI/2003 "Cláusulas habilitantes constituyen actos formalmente legislativos". "Secretarios de Estado. Sus facultades normativas cuando son autorizados por el legislador para crear nuevas reglas de derecho. Cláusulas habilitantes y los límites de su ejercicio". Informe 1986. Séptima Época. Tercera Parte. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis 27. Pág. 127).

14-B- CASOS EN QUE NO EXISTE ENAJENACION EN FUSION O ESCISION

Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 14, fracción IX, de este Código, se considerará que no hay enajenación en los siguientes casos:

EN FUSION

I. En el caso de fusión, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

a) Se presente el aviso de fusión a que se refiere el Reglamento de este Código.

b) Que con posterioridad a la fusión, la sociedad fusionante continúe realizando las actividades que realizaban ésta y las sociedades fusionadas antes de la fusión, durante un periodo mínimo de un año inmediato posterior a la fecha en la que surta efectos la fusión. Este requisito no será exigible cuando se reúnan los siguientes supuestos:

1. Cuando los ingresos de la actividad preponderante de la fusionada correspondientes al ejercicio inmediato anterior a la fusión, deriven del arrendamiento de bienes que se utilicen en la misma actividad de la fusionante.

2. Cuando en el ejercicio inmediato anterior a la fusión, la fusionada haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionante, o esta última haya percibido más del 50% de sus ingresos de la fusionada.

No será exigible el requisito a que se refiere este inciso, cuando la sociedad que subsista se liquide antes de un año posterior a la fecha en que surte efectos la fusión.

c) Que la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, presente las declaraciones de impuestos del ejercicio y las informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales les correspondan a la sociedad o sociedades fusionadas, correspondientes al ejercicio que terminó por fusión.

EN ESCISION

II. En escisión, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

a) Los accionistas propietarios de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto de la sociedad escindente y de las escindidas, sean los mismos durante un periodo de tres años contados a partir del año inmediato anterior a la fecha en la que se realice la escisión.

Para los efectos del párrafo anterior, no se computarán las acciones que se consideran colocadas entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria y siempre que dichas acciones hayan sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista. Tampoco se consideran colocadas entre el gran público inversionista las acciones que hubiesen sido recompradas por el emisor.

Tratándose de sociedades que no sean por acciones se considerará el valor de las partes sociales en vez de las acciones con derecho a voto, en cuyo caso, el 51% de las partes sociales deberá representar, al menos, el 51% de los votos que correspondan al total de las aportaciones.

Durante el periodo a que se refiere este inciso, los accionistas de por lo menos el 51% de las acciones con derecho a voto o los socios de por lo menos el 51% de las partes sociales antes señaladas, según corresponda, de la sociedad escindente, deberán mantener la misma proporción en el capital de las escindidas que tenían en la escindente antes de la escisión, así como en el de la sociedad escindente, cuando ésta subsista.

b) Que cuando desaparezca una sociedad con motivo de escisión, la sociedad escindente designe a la sociedad que asuma la obligación de presentar las declaraciones de impuestos del ejercicio e informativas que en los términos establecidos por las leyes fiscales le correspondan a la escindente. La designación se hará en la asamblea extraordinaria en la que se haya acordado la escisión.

FUSION POSTERIOR A OTRA FUSION O A UNA ESCISION

Cuando dentro de los cinco años posteriores a la realización de una fusión o de una escisión de sociedades, se pretenda realizar una fusión, se deberá solicitar autorización a las autoridades fiscales con anterioridad a dicha fusión. En este caso para comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en este artículo, los contribuyentes estarán a lo dispuesto en las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

CASOS EN QUE NO SE INCUMPLE CON EL REQUISITO DE PERMANENCIA ACCIONARIA

Para los efectos de este artículo, no se incumple con el requisito de permanencia accionaria previsto en el mismo, cuando la transmisión de propiedad de las acciones sea por causa de muerte, liquidación, adjudicación judicial o donación, siempre que en este último

caso se cumplan los requisitos establecidos en la fracción XXIII del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ESCISION QUE SE CONSIDERA REDUCCION DE CAPITAL PARA ISR

No será aplicable lo dispuesto en este artículo cuando en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se le otorgue a la escisión el tratamiento de reducción de capital.

ESCISION DE SOCIEDADES

(Quinto párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Tratándose de escisión de sociedades, tampoco será aplicable lo dispuesto en este artículo cuando, como consecuencia de la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital, surja en el capital contable de la sociedad escindente, escindida o escindidas un concepto o partida, cualquiera que sea el nombre con el que se le denomine, cuyo importe no se encontraba registrado o reconocido en cualquiera de las cuentas del capital contable del estado de posición financiera preparado, presentado y aprobado en la asamblea general de socios o accionistas que acordó la escisión de la sociedad de que se trate.

FUSION O ESCISION EN UNA REESTRUCTURACION CORPORATIVA

En los casos en los que la fusión o la escisión de sociedades formen parte de una reestructuración corporativa, se deberá cumplir, además, con los requisitos establecidos para las reestructuras en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

ENTERO DE IMPUESTOS O SOLICITUD DE DEVOLUCIONES O COMPENSACIONES EN FUSION O ESCISION

En los casos de fusión o escisión de sociedades, cuando la sociedad escindente desaparezca, la sociedad que subsista, la que surja con motivo de la fusión o la escindida que se designe, deberá, sin perjuicio de lo establecido en este artículo, enterar los impuestos correspondientes o, en su caso, tendrá derecho a solicitar la devolución o a compensar los saldos a favor de la sociedad que desaparezca, siempre que se cumplan los requisitos que se establezcan en las disposiciones fiscales.

DECLARACIONES DEL EJERCICIO DE LAS SOCIEDADES QUE DESAPAREZCAN

En las declaraciones del ejercicio correspondientes a la sociedad fusionada o a la sociedad escindente que desaparezcan, se deberán considerar todos los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas; el importe total de los actos o actividades gravados y exentos y de los acreditamientos; el valor de todos sus activos o deudas, según corresponda, que la misma tuvo desde el inicio del ejercicio y hasta el día de su desaparición. En este caso, se considerará como fecha de terminación del ejercicio aquélla que corresponda a la fusión o a la escisión.

APLICACION EXCLUSIVA A SOCIEDADES EN MEXICO

Lo dispuesto en este artículo, sólo se aplicará tratándose de fusión o escisión de sociedades residentes en el territorio nacional y siempre que la sociedad o sociedades que surjan con motivo de dicha fusión o escisión sean también residentes en el territorio nacional.

Las figuras de la fusión y la escisión se encuentran reguladas por los artículos 222 al 228-Bis de la LGSM; sin embargo, para determinar sus efectos fiscales debemos estar al artículo en comentario y al 15-A del propio CFF que define a la escisión.

Los requisitos que en el presente artículo se establecen intentan evitar la utilización del negocio jurídico indirecto en que pueden convertirse la fusión o la escisión para vender activos o acciones.

Como se puede observar, la norma se divide en tres partes, una dedicada a la fusión, otra a la escisión y la última en generalidades aplicables a las dos figuras.

Dentro de los requisitos a que se somete en la fusión destaca aquel que dispone que con posterioridad a ella, la sociedad fusionante deba continuar realizando la misma actividad preponderante que realizaban ésta y las sociedades fusionadas antes de la fusión, durante un periodo mínimo de un año inmediato posterior a la fecha en la que surta efectos la fusión. Y destaca porque pueden darse múltiples casos de inutilidad en la continuación de las actividades de las empresas desaparecidas, o casos en que hubieran estado sin ellas, o que las hubieren tenido en forma accidental o accesoria. Los motivos que tuvo el legislador para establecer este requisito no se encuentran explícitos en ningún documento, por lo que resulta difícil de entenderlo. Lo que sí puedo afirmar es que la sociedad fusionante se esmerará en continuar con la actividad aunque ésta resulte inútil; cuando el legislador explica claramente sus motivos se entiende la razón de la medida, pero en el presente caso, sólo queda como un ejemplo más de la forma en que las medidas tributarias pueden obstaculizar el desarrollo normal de las empresas y la inseguridad jurídica en que las sumerge.

La permanente pregunta que me hago en la fusión es la fecha en que surte efectos fiscales. El PJF lo ha resuelto conforme la Tesis Jurisprudencial de la Primera Sala de la SCJN 1a./J. 91/2013 (10a.) al resolver la Contradicción de tesis 452/2011:

> **FUSION DE SOCIEDADES MERCANTILES. EN MATERIA FISCAL, SURTE EFECTOS DESDE LA FIRMA DEL CONTRATO O CONVENIO RESPECTIVO.** La fusión es un negocio corporativo (exclusivo de sociedades) de carácter complejo y naturaleza contractual, desarrollado en diversas etapas sucesivas y cuyos efectos se traducen en la sucesión universal del activo y del pasivo de la o las sociedades fusionadas en favor de la fusionante, lo que implica el paso y la adición de los socios de aquéllas a los de ésta; además, genera la extinción de la o las fusionadas, ya sea para incorporarse a una existente (fusión por incorporación) o para integrar y constituir una nueva (fusión por integración). Ahora, si bien es cierto que la naturaleza del acto de fusión es eminentemente mercantil, según se advierte de los artículos 222 a 226 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, cuyos efectos para con los acreedores de las sociedades participantes y relaciones jurídicas de índole comercial, siguen surtiéndose tres meses después de su inscripción en el Registro Público de Comercio, también lo es que, en materia fiscal, es distinto, porque en ésta la legislación pretende que el fisco tenga conocimiento de determinados actos atendiendo a la realidad económica y financiera de la empresa desde

> que se realiza la fusión. Así, de los artículos 11, 14, fracción IX, 14-B, 32-A, fracción III, y 27 del Código Fiscal de la Federación, 19 y 20 de su reglamento, así como 14, párrafo antepenúltimo, 25, párrafos primero, tercero y cuarto, y 71 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deriva que el legislador ha regulado los diversos efectos originados a partir de la eficacia jurídica interna de la fusión, es decir, los derechos y las obligaciones derivados del contrato o acuerdo de fusión válidamente adoptado, los que inician con una serie de actos para instrumentar la incorporación de bienes en la sociedad fusionante o en la que surja de la fusión, así como para que ésta continúe con las actividades de las fusionadas. Esto es, en el ámbito fiscal surgen diversas consecuencias y obligaciones con motivo de la firma del contrato o convenio de fusión, entre las cuales se encuentran la terminación anticipada del ejercicio de las fusionadas; la de solicitar autorización cuando se pretenda realizar una fusión dentro de los cinco años posteriores a que se hubiere llevado a cabo una anterior; las obligaciones que asumen los fedatarios públicos al protocolizar un convenio de fusión; las de dictaminar y presentar los avisos y declaraciones correspondientes, así como la actualización de supuestos de desincorporación o desconsolidación del régimen de consolidación fiscal. Tales aspectos regulados son parte de la realidad (económica y jurídica) de las empresas que participan en la fusión y no dependen de la inscripción del convenio en el Registro Público de Comercio, pues ocurren sin necesidad de que ésta se realice. Por tanto, en materia fiscal, la fusión surte efectos desde el momento en que se firma el contrato o convenio de fusión, derivado de la regulación que las disposiciones aplicables realizan de la eficacia y consecuencias que genera para las partes y los socios tal acto jurídico, salvo cuando haya existido oposición judicial en la vía sumaria por cualquier acreedor, siempre que hubiere sido declarada fundada.

En la escisión destaca el requisito a que se someten las sociedades que no sean por acciones respecto al término de tres años de tenencia de los valores por el mismo titular, donde se dispone que se considerará el valor de las partes sociales en vez de las acciones con derecho a voto, en cuyo caso, el 51% de las partes sociales deberá representar al menos el 51% de los votos que correspondan al total de las aportaciones. Y destaca en virtud de que en las sociedades de responsabilidad limitada, pudieran existir sólo dos partes sociales con iguales derechos de voto, al tenor de los artículos 68 y 79 de la LGSM, lo que dificultará la escisión y pondrá en predicamento a los socios para regular su participación en la sociedad.

Dentro de los requisitos generales contemplados por la norma que se comenta, destacan varios; primeramente aquel que dispone que cuando se pretenda realizar una fusión dentro de los cinco años posteriores a la realización de una escisión o de una fusión se requiere solicitar autorización de las autoridades fiscales. Esta disposición restrictiva de la voluntad de los particulares encontró eco y apoyo en los señores diputados de la LIX Legislatura del Congreso de la Unión, quienes en su respectivo dictamen adujeron que era necesario otorgar las facultades a las autoridades fiscales de negar la autorización “cuando por virtud de la revisión efectuada a la documentación aportada por el contribuyente se desprenda que dicha fusión o escisión (*sic*) se pretenda realizar sólo con el objeto de pagar un impuesto menor al que le correspondería pagar y no por razones de carácter mercantil” (*Gaceta Parlamentaria* ,

14 de diciembre de 2002); pareciera que se le otorgan facultades discrecionales a la autoridad para autorizar o negar la realización de un acto jurídico lícito, preguntándonos de nuestra parte si la negación de la autorización es exclusivamente para efectos fiscales o para cualquier otro efecto legal, dado que se encuentra contemplado en el CFF y no en la LGSM.

Sin embargo, el mismo párrafo pareciera resolver el problema de interpretación cuando a renglón seguido dispone que los contribuyentes se sujetarán a las reglas generales que emitan las autoridades fiscales "para comprobar el cumplimiento de los requisitos establecidos en este artículo", lo que pareciera decir que la autorización no podrá negarse de cumplir con los requisitos del propio artículo a los que deberán ceñirse las reglas generales.

Ahora bien, de la lectura a todo el párrafo en comentario no se desprende se consiga lo pretendido por los legisladores, a saber: otorgarle facultades a las autoridades fiscales para negar la autorización en los casos en que se pretenda pagar menos impuesto por la realización de una futura fusión.

En otro párrafo de la disposición en comentario se observa que las sociedades que se escindan no tendrán el beneficio de considerar que no se hubieren enajenado los bienes transmitidos, si en los términos de la LISR se le otorga a la escisión el tratamiento de reducción de capital. Los únicos dos casos que encontramos de este tratamiento, los contempla el artículo 78 de dicha ley que considera reducción de capital la transmisión de activos monetarios a las sociedades que surjan con motivo de la escisión, cuando dicha transferencia origine que en las sociedades que surjan, los activos mencionados representen más del 51% de sus activos totales; así como el caso en que la sociedad escindente conserve la propiedad de activos monetarios que representen más del 51% de sus activos totales. Y llama la atención esta disposición porque en el caso que contempla se puede ocasionar el gravamen por la enajenación de los bienes y además el ocasionado por la presunción de utilidades distribuidas en la reducción de capital.

En la reforma para 2021 se adicionó un quinto párrafo para indicar que se considerará enajenación todas las transmisiones de los activos, pasivo y capital, cuando la escisión dé lugar a la creación de conceptos o partidas en las sociedades escindente o escindidas cuyo importe no se consideró en el balance base para llevar a cabo la escisión. En la exposición de motivos no aparece caso alguno que el fisco haya descubierto que la obligara a promover esta reforma.

Como último comentario por formular se tiene el correspondiente a la parte de la norma que dispone que cuando la fusión o la escisión formen parte de una reestructuración corporativa se deberá cumplir, además, con los requisitos establecidos para las reestructuras en la LISR, lo que llama poderosamente la atención, toda vez que las fusiones o las escisiones, por propia naturaleza, son reestructuraciones corporativas, y las que contemplan los artículos 24 y 161 de la LISR sólo se refieren a las transferencias de acciones de sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo, que obviamente son casos diferentes a la fusión o escisión que entrañan extinción de acciones y nuevas emisiones de ellas. Esta norma requiere urgentemente una revisión legislativa, a fin de definir el concepto de "reestructuración corporativa".

Consecuencias de no reunir los requisitos en la escisión o en la fusión

Si no se cumple con los requisitos de la escisión o de la fusión se materializa el concepto de enajenación fiscal contemplado en el artículo 14, fracción IX del CFF. Sin embargo, surgen

problemas serios de interpretación en estos casos porque **(i)** ¿Quién es el sujeto enajenante a quien se le atribuyen los efectos fiscales, si éste ya desapareció por virtud de la fusión y en la mayoría de los casos de escisión? **(ii)** ¿Tiene costo de adquisición el adquirente? Y si a éste se pretende imputar las consecuencias de la enajenación por causahabiencia, ¿puede deducir el costo de adquisición? **(iii)**¿Hay valor de enajenación? ¿cuál es? o ¿cómo se determina?

15- ARRENDAMIENTO FINANCIERO

Para efectos fiscales, arrendamiento financiero es el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, obligándose esta última a liquidar, en pagos parciales como contraprestación, una cantidad en dinero determinada o determinable que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios y a adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales que establece la Ley de la materia.

En las operaciones de arrendamiento financiero, el contrato respectivo deberá celebrarse por escrito y consignar expresamente el valor del bien objeto de la operación y la tasa de interés pactada o la mecánica para determinarla.

Comentarios al artículo 15

Arrendamiento financiero

Existiendo la definición legal del contrato de arrendamiento financiero en el artículo 408 de la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, no se entiende con claridad el objeto de señalar la definición que da el artículo en comentario “para efectos fiscales”.

Quizá sea porque en la definición fiscal no se requiere adquirir el bien para, necesariamente, darlo en arrendamiento; ello implica la posibilidad de que empresas que no sean arrendadoras financieras, celebren los contratos que nos ocupan sólo para efectos fiscales.

También pudiera existir para proteger fiscalmente los arrendamientos financieros celebrados con arrendadoras residentes en el extranjero que no están sujetas a las leyes financieras mexicanas.

Esta clase de disposiciones que definen para efectos fiscales figuras jurídicas, crean confusiones que trascienden a la esfera del derecho común con muy probable incidencia en la relación obligacional pactada entre las partes celebrantes.

Interpretación de la Primera Sala de la SCJN

De la lectura que sigue se puede inferir que la preocupación de tener contemplada esta figura en dos legislaciones ha llegado a los Tribunales:

> **ARRENDAMIENTO FINANCIERO. INTERPRETACION DEL ARTICULO 15 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE PREVE EL CONTRATO RELATIVO.** Si bien es cierto que el concepto de

arrendamiento financiero, para efectos fiscales (naturaleza y finalidad), se obtiene del párrafo primero del citado precepto, también lo es que del segundo párrafo se extraen las formalidades que debe satisfacer el contrato respectivo, esto es: **a)** celebrarse por escrito; **b)**consignar expresamente el valor del bien objeto de la operación; y, **c)**asentar la tasa de interés pactada o su mecánica para determinarla. Así, el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación no debe interpretarse de forma seccionada y aislada, y observarse sólo su párrafo primero, pues no puede obviarse que es en el segundo párrafo donde el legislador previó expresamente las formalidades que el contrato debe satisfacer, en razón de la naturaleza sustancial del negocio jurídico involucrado; por tanto, no puede afirmarse que el citado párrafo segundo contiene sólo meras formalidades no obligatorias y por ello seccionar el mencionado numeral desvinculando su contenido y finalidad de satisfacer diversas condiciones.

Época: Décima. Registro: 2004648. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Libro XXV. Octubre de 2013. Tomo 2. Materia: Administrativa. Tesis: 1a. CCXC/2013 (10a.). Pág. 1042.

15-A- CONCEPTO DE ESCISION DE SOCIEDADES

Se entiende por escisión de sociedades, la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital de una sociedad residente en el país, a la cual se le denominará escindente, a otra u otras sociedades residentes en el país que se crean expresamente para ello, denominadas escindidas. La escisión a que se refiere este artículo podrá realizarse en los siguientes términos:

a) Cuando la escindente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas, sin que se extinga; o

b) Cuando la sociedad escindente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital, a dos o más sociedades escindidas, extinguiéndose la primera. En este caso, la sociedad escindida que se designe en los términos del artículo 14-B de este Código, deberá conservar la documentación a que se refiere el artículo 28 del mismo.

Comentarios al artículo 15-A

Escisión

Por su parte, el artículo 228-BIS de la LGSM define así a la escisión:

> Se da la escisión cuando una sociedad denominada escindente decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas escindidas; o cuando la escindente, sin extinguirse aporta en bloque parte de su activo, pasivo y capital social a otra u otras sociedades de nueva creación.

Básicamente coinciden las definiciones fiscal y mercantil, entonces ¿para qué subsiste la fiscal? La existencia de la regulación fiscal se justificaba mientras no existía la mercantil, porque nació primero y en su ausencia, para efectos fiscales, se aplicaba; actualmente no encuentra justificación, a menos que se pretenda aplicar a la escisión de sociedades civiles que no se encuentra regulada en las leyes civiles. Pero ¿se le pueden dar efectos fiscales a una figura inexistente en el derecho común? Los efectos legales en general, y en especial fiscales de la escisión que se pretendieran atribuir a una sociedad civil, encontrarían serias complicaciones prácticas tanto frente a terceros (acreedores, registro público de la propiedad, fiscos federal y local) como entre los propios socios.

15-B- PAGOS QUE SE CONSIDERAN REGALIAS

Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

Para los efectos del párrafo anterior, el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan.

También se consideran regalías los pagos efectuados por el derecho a recibir para retransmitir imágenes visuales, sonidos o ambos, o bien los pagos efectuados por el derecho a permitir el acceso al público a dichas imágenes o sonidos, cuando en ambos casos se transmitan por vía satélite, cable, fibra óptica u otros medios similares.

ASISTENCIA TECNICA

Los pagos por concepto de asistencia técnica no se considerarán como regalías. Se entenderá por asistencia técnica la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.

Comentarios al artículo 15-B

Regalías y asistencia técnica

Según la Exposición de Motivos de la reforma fiscal para 1997 mediante la cual se justificó la adición de esta disposición, se incorporaron al CFF las figuras de las regalías y asistencia técnica a efecto de poder serles aplicables a todas las disposiciones fiscales y aclarar el alcance de las mismas. También se expresó:

Asimismo, se propone diferenciar su tratamiento acorde con la práctica internacional, para evitar con ello se utilice la figura de la asistencia técnica, cuando se trata de pagos por servicios; todo ello con el propósito de reducir el impuesto a pagar.

Interpretaciones judiciales del concepto y su aplicación práctica, las encontramos en las siguientes tesis:

REGALIAS. DEBEN CONSIDERARSE ASI LOS PAGOS POR EL USO O GOCE TEMPORAL DE *SOFTWARE* PARA CONMUTADORES, EN TERMINOS DEL ARTICULO 15-B, PRIMER PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. El artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación establece, en su primer párrafo, que se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas y, en el segundo, que el referido uso o goce incluye el de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación, con independencia del medio por el que se transmitan. Ahora bien, de una interpretación literal de las citadas porciones normativas se concluye que el mencionado segundo párrafo indica un supuesto adicional a los precisados en el primero. Por ende, los pagos por el uso o goce temporal de *software* para conmutadores deben considerarse como regalías, dentro de los supuestos del primer acápite, y no estimarse excluidos en virtud de la precisión hecha por el legislador en el segundo.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 306/2010. Ericsson AB. 25 de noviembre de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Osmar Armando Cruz Quiroz. Secretario: Francisco Manuel Rubín de Celis Garza.

Novena Época. Registro: 162304. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* XXXIII. Abril de 2011. Materia: Administrativa. Tesis: I.9o.A.147 A. Pág. 1405.

REGALIAS. EL ARTICULO 15-B DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE ESTABLECE UN CATALOGO DE ESTAS, ES DE APLICACION ESTRICTA CUANDO SE INVOCA EN RELACION CON LOS ARTICULOS 42 Y 43 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Los artículos 42 y 43 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establecen una limitante a la deducción de regalías. Por su parte, las hipótesis en que se considera que determinada erogación constituye una regalía para efectos fiscales, se prevén en el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación. De ahí que cuando la autoridad fiscal pretenda emplear la limitación de mérito y para tal efecto invoque el último precepto citado, debe considerar que su aplicación es estricta, conforme al artículo 5

del mismo código tributario, ya que dada la limitación en la deducción de regalías, ésta afecta directamente la base gravable del impuesto sobre la renta. Por tanto, no es factible realizar una interpretación extensiva del referido numeral 15-B para incluir artificialmente entre sus hipótesis, supuestos que conforme a su interpretación literal no se encuentran previstos en dicha norma, como sería el pago de regalías por el uso de una marca comercial (diversa a la marca de fábrica que sí se enlista en el precepto aludido).

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO QUINTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 2/2006. Administrador Local Jurídico de Tijuana. 9 de marzo de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Inocencio del Prado Morales. Secretario: Juan Manuel Serratos García.

Novena Época. Registro: 175010. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* XXIII. Mayo de 2006. Materia: Administrativa. Tesis: XV.4o.20 A. Pág. 1857.

15-C- CONCEPTO DE ENTIDAD FINANCIERA

Para los efectos de este Código, se entenderá como entidad financiera a las instituciones de crédito, instituciones de seguros que ofrecen seguros de vida, administradoras de fondos para el retiro, uniones de crédito, casas de bolsa, sociedades financieras populares, sociedades de inversión en renta variable, sociedades de inversión en instrumentos de deuda, sociedades operadoras de sociedades de inversión y sociedades que presten servicios de distribución de acciones de sociedades de inversión.

Para ser consideradas como entidades financieras, las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo autorizadas para operar en los términos de la Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo deberán cumplir con todas las obligaciones aplicables a las entidades financieras señaladas en el párrafo anterior.

Comentarios al artículo 15-C

Esta disposición se adicionó para concentrar en un solo concepto a la multiplicidad de instituciones financieras y facilitar la imposición de sus obligaciones contenidas en los artículos 32-B y 32-E de este CFF.

Vale la pena decir que en nuestro medio jurídico existen varias concepciones legales de lo que son las “instituciones financieras”, por ejemplo está la del artículo 7 de la LISR y varias disposiciones emitidas por el Banco de México, visibles en su página electrónica.

16- DEFINICION DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES

Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

COMERCIALES

I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

INDUSTRIALES

II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

AGRICOLAS

III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

GANADERAS

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

PESQUERAS

V. Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuacultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

SILVICOLAS

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

CONCEPTO DE EMPRESA Y DE ESTABLECIMIENTO

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.

Comentarios al artículo 16

Definición legal de actividad empresarial

Dentro de la estructura impositiva nacional es útil contar con una definición legal de las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas porque sirve para establecer tratamientos fiscales diferenciales entre empresas, dependiendo de la actividad a que se dedique.

El manejo instrumental de la herramienta tributaria dentro de la política económica encuentra aquí uno de sus ejemplos. Con esta clasificación de actividades logra, por ejemplo, fomentar las actividades agropecuarias aplicándoles menores tasas de impuesto; logra aplicar regímenes simplificados a contribuyentes empresarios con menores ingresos; en fin, logra distinguir las diferentes actividades de las personas físicas para efectos de gravarlas o eximirlas en las diferentes contribuciones. Al empresario se le distingue de los demás contribuyentes personas físicas por realizar las actividades descritas.

Por ejemplo, para ser contribuyente del régimen de incorporación fiscal debe dedicarse a actividades empresariales, sin exceder de determinado monto de ingresos en el ejercicio inmediato anterior, o para ser contribuyente del hoy derogado régimen simplificado debía dedicarse a actividades agropecuarias, etcétera.

Esto, sin embargo, no es una panacea legal de claridad absoluta, debido a que también juega papel importante la conocida dificultad de delimitación del Derecho Civil con el Mercantil, como saber cuándo estamos en presencia de actividades empresariales en la venta de un inmueble o cuándo de meras actividades civiles; cuándo un contrato de arrendamiento de naturaleza civil tiene matices de mercantilidad; cuándo un fideicomiso desarrolla o no actividades empresariales. De la solución legal que a cada caso se dé, estaremos en presencia de regulaciones fiscales diferentes.

16-A- CONCEPTO DE OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS

Para los efectos de las disposiciones fiscales, se entiende por operaciones financieras derivadas las siguientes:

I. Aquéllas en las que una de las partes adquiere el derecho o la obligación de adquirir o enajenar a futuro mercancías, acciones, títulos, valores, divisas u otros bienes fungibles que cotizan en mercados reconocidos, a un precio establecido al celebrarlas, o a recibir o a pagar la diferencia entre dicho precio y el que tengan esos bienes al momento del vencimiento de la operación derivada, o bien el derecho o la obligación a celebrar una de estas operaciones.

II. Aquéllas referidas a un indicador o a una canasta de indicadores, de índices, precios, tasas de interés, tipo de cambio de una moneda, u otro indicador que sea determinado en mercados reconocidos, en las que se liquiden diferencias entre su valor convenido al inicio de la operación y el valor que tengan en fechas determinadas.

III. Aquéllas en las que se enajenen los derechos u obligaciones asociados a las operaciones mencionadas en las fracciones anteriores, siempre que cumplan con los demás requisitos legales aplicables.

OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS DE DEUDA Y DERIVADAS DE CAPITAL

Se consideran operaciones financieras derivadas de deuda, aquéllas que estén referidas a tasas de interés, títulos de deuda o al Indice Nacional de Precios al Consumidor; asimismo, se entiende por operaciones financieras derivadas de capital, aquéllas que estén referidas a otros títulos, mercancías, divisas o canastas o índices accionarios. Las operaciones financieras derivadas que no se encuadren dentro de los supuestos a que se refiere este párrafo, se considerarán de capital o de deuda atendiendo a la naturaleza del subyacente.

Comentarios al artículo 16-A

Operaciones financieras derivadas

La definición de operaciones financieras derivadas dentro del CFF es necesaria por tratarse de actividades novedosas en el sistema bursátil mexicano y ayuda a precisar sus efectos fiscales. Es claro que las leyes fiscales no tienen intención de penalizar su uso, sino de regular el efecto fiscal pérdida-utilidad y gravarlas en consecuencia en términos de los artículos 20 y 21 de la LISR.

La RM enlista una serie de operaciones que considera operaciones financieras derivadas de capital y derivadas de deuda.

Para conocer mejor el tema desde el punto de vista bursátil, se recomienda la lectura del libro *Introducción al Análisis de Productos Financieros Derivados. Futuros, Opciones* , Forwards, Swaps, de Jaime Rodríguez de Castro, Limusa, Noriega Editores, 1995. México; el artículo publicado en la revista *PUNTOS FINOS* de julio de 2017 titulado “El Mercado de Derivados en México” de los licenciados Ernesto Talamás Velásquez y Octavio Roldán Montijo así como el artículo “Operaciones Financieras Derivadas. Que son” de IDC Online de 17 de abril de 2018.

16-B- EL AJUSTE A TRAVES DE UDIS SE CONSIDERA INTERES

Se considera como parte del interés el ajuste que a través de la denominación en unidades de inversión, mediante la aplicación de índices o factores, o de cualquier otra forma, se haga de los créditos, deudas, operaciones así como del importe de los pagos de los contratos de arrendamiento financiero.

Comentarios al artículo 16-B

Unidades de Inversión

Las unidades de inversión (Udis) son una unidad de cuenta y se utilizan para que así se denominen las obligaciones de pago de sumas en moneda nacional convenidas en las operaciones financieras que celebren los correspondientes intermediarios, las contenidas en títulos de crédito, salvo en cheques y, en general, las pactadas en contratos mercantiles o en otros actos de comercio.

Fueron creadas por Decreto publicado en el DOF del 1 de abril de 1995.

Este ajuste será de interés inclusive para efectos de la LISR en términos de su artículo 8.

El ajuste que se realice a los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos por contratos de arrendamiento financiero, mediante las unidades de inversión, se considera interés para efectos del ISR (artículo 8 de la LISR).

16-C- MERCADOS RECONOCIDOS

Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 16-A de este Código, se consideran como mercados reconocidos:

(Fracción I. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

I. Las sociedades anónimas que obtengan concesión de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para actuar como bolsa de valores en los términos de la Ley del Mercado de Valores, así comoel Mercado Mexicano de Derivados.

II. Las bolsas de valores y los sistemas equivalentes de cotización de títulos, contratos o bienes, que cuenten al menos con cinco años de operación y de haber sido autorizados para funcionar con tal carácter de conformidad con las leyes del país en que se encuentren, donde los precios que se determinen sean del conocimiento público y no puedan ser manipulados por las partes contratantes de la operación financiera derivada.

III. En el caso de índices de precios, éstos deberán ser publicados por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, por la autoridad monetaria equivalente o por la institución competente para calcularlos, para que se considere al subyacente como determinado en un mercado reconocido. Tratándose de operaciones financieras derivadas referidas a tasas de interés, al tipo de cambio de una moneda o a otro indicador, se entenderá que los instrumentos subyacentes se negocian o determinan en un mercado reconocido cuando la información respecto de dichos indicadores sea del conocimiento público y publicada en un medio impreso, cuya fuente sea una institución reconocida en el mercado de que se trate.

Comentarios al artículo 16-C

Mercados reconocidos

Para evitar manipulaciones de los efectos fiscales que pueden resultar de la celebración de las operaciones financieras derivadas, de deuda o de capital, se señalan los mercados reconocidos en el país y en el extranjero en donde pueden realizarse.

¿Qué es la Bolsa de Valores? Es el mercado especializado en la compraventa de valores de capital variable.

¿Qué es el mercado mexicano de derivados? Es el mercado especializado en la concertación de operaciones financieras derivadas.

El mercado mexicano de derivados (MexDer) inició actividades en México en abril de 1999.

17- INGRESOS EN BIENES O SERVICIOS

Cuando se perciba el ingreso en bienes o servicios, se considerará el valor de éstos en moneda nacional en la fecha de la percepción según las cotizaciones o valores en el mercado, o en defecto de ambos el de avalúo. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable tratándose de moneda extranjera.

INGRESO POR PRESTACION DE SERVICIOS

Cuando con motivo de la prestación de un servicio se proporcionen bienes o se otorgue su uso o goce temporal al prestatario, se considerará como ingreso por el servicio o como valor de éste, el importe total de la contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcionen o se conceda su uso o goce con el servicio de que se trate.

PAGO MEDIANTE TRANSFERENCIA ELECTRONICA DE FONDOS

En los casos en los que se pague la contraprestación mediante transferencia electrónica de fondos, éstas se considerarán efectivamente cobradas en el momento en que se efectúe dicha transferencia, aun cuando quien reciba el depósito no manifieste su conformidad.

Comentarios al artículo 17

Ingreso en bienes o en servicios

Es común que el cumplimiento de obligaciones entre particulares se realice en bienes o en servicios, y como ello trae consigo la transmisión de propiedad o la obligación de efectuar obligaciones de hacer, es necesario darles un valor aunque las partes no lo hagan. Ese valor será el de mercado o, en su defecto, el de avalúo. Los avalúos para efectos fiscales se encuentran regulados por el artículo 3 del RCFF y tendrán una vigencia de un año contado a partir de la fecha en que se efectúe.

Valor de mercado

¿Qué es valor de mercado? Es el valor que priva en el lugar al que concurren oferentes y demandantes para realizar sus negociaciones de intercambio. Existen mercados generalizados y especializados. Cuando hablo de mercados especializados no es necesario entender por ello un lugar, sino que es posible que con la sola presencia de las transacciones se hable de mercado.

(Ver *Mercado. Prontuario Bursátil y Financiero* de Gonzalo Cortina Ortega, Editorial Trillas).

¿Cuál es la razón para que no le aplique a la moneda extranjera? Porque las reglas de su valorización se encuentran en el artículo 20 de este Código. El segundo párrafo aclara que si el prestador del servicio le proporciona al prestatario bienes que van conjuntamente con el servicio, como pudiera ser el caso de algunos tratamientos dentales, se considera ingreso –o valor por servicio el total de la contraprestación cubierta, para evitar considerar que sean ingresos– o valores por enajenación de bienes. En consonancia con el gravamen al flujo de efectivo que existe en los impuestos al valor agregado y especial sobre producción y servicios, se regula que los pagos de contraprestaciones efectuados entre partes contratantes mediante transferencia electrónica de fondos se entenderán efectivamente cobrados, causando los efectos fiscales correspondientes, aun cuando el perceptor no esté de acuerdo con ese pago.

17-A- ACTUALIZACION DE CONTRIBUCIONES, APROVECHAMIENTOS O DEVOLUCIONES

El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Indice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

APLICACION DEL ULTIMO INPC PUBLICADO

En los casos en que el Indice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el periodo de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales, definitivos y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.

CASO EN QUE EL FACTOR DE ACTUALIZACION SERA 1

Cuando el resultado de la operación a que se refiere el primer párrafo de este artículo sea menor a 1, el factor de actualización que se aplicará al monto de las contribuciones, aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco federal, así como a los valores de bienes u operaciones de que se traten, será 1.

ACTUALIZACION DE CANTIDADES ESTABLECIDAS EN EL CFF

Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en este Código, se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Indice Nacional de Precios al Consumidor desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%. Dicha actualización entrará en vigor a partir del 1 de enero del siguiente ejercicio a aquél en el que se haya dado dicho incremento. Para la actualización mencionada se considerará el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, el factor de actualización se obtendrá dividiendo el Indice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo entre el Indice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización.

Tratándose de cantidades que se establezcan en este Código que no hayan estado sujetas a una actualización en los términos del párrafo anterior, para llevar a cabo su actualización, cuando así proceda en los términos de dicho párrafo, se utilizará el Indice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes de noviembre del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que hayan entrado en vigor.

AJUSTE A DECENAS DE PESOS

Para determinar el monto de las cantidades a que se refieren los párrafos sexto y séptimo de este artículo, se considerarán, inclusive, las fracciones de peso; no obstante lo anterior, dicho monto se ajustará para que las cantidades de 0.01 a 5.00 pesos en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata anterior y de 5.01 a 9.99 pesos en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata superior.

PUBLICACION EN EL DO

El Servicio de Administración Tributaria realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización así como las cantidades actualizadas en el Diario Oficial de la Federación.

FACTORES O PROPORCIONES HASTA EL DIEZMILESIMO

Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales se deban realizar operaciones aritméticas, con el fin de determinar factores o proporciones, las mismas deberán calcularse hasta el diezmilésimo.

Comentarios al artículo 17-A

Actualización de las contribuciones y aprovechamientos

La actualización de las contribuciones (y otros ingresos del Estado como los aprovechamientos) ha sido el mecanismo mediante el cual el legislador ha protegido los intereses del fisco federal evitando que por el paso del tiempo y por el cambio de precios en el país, el recurso pecuniario que obtiene de los particulares que han incurrido en mora pierda su poder adquisitivo. Consiste en aplicar a la contribución no cubierta en tiempo la inflación acaecida en el periodo de la mora.

Este mecanismo ha resultado muy controvertido por los particulares ante los Tribunales por razones de constitucionalidad y por razones de legalidad. Las primeras se aducen en función de que viola los principios de proporcionalidad y equidad que debe regir en las contribuciones al conservar la naturaleza jurídica de éstas las cantidades actualizadas, pero rompiendo –con el paso del tiempo y dependiendo de la tasa de inflación aplicada– la capacidad contributiva entendida como capacidad de pago. La actualización ha creado silenciosamente una monstruosa deuda de contribuyentes insolventes que han visto crecer su deuda tributaria a niveles impagables que hace inviable a la empresa deudora. El criterio de la SCJN se inclina por considerar constitucional el precepto y los que disponen los accesorios, según podemos apreciar del siguiente texto de una tesis del Pleno de nuestro más Alto Tribunal:

> **CONTRIBUCIONES. EL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE PREVE LA ACTUALIZACION DEL MONTO DE AQUELLAS, ADEMAS DEL PAGO DE LOS RECARGOS, NO ES INCONSTITUCIONAL.** Establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación que “Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las

mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al Fisco Federal por la falta del pago oportuno...” La naturaleza jurídica de los recargos y de la actualización del monto de las contribuciones es diferente, pues aun cuando ambas figuras operen por no cubrirse las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, los recargos son accesorios de las contribuciones y tienen por objeto indemnizar al Fisco por la falta oportuna del pago, mientras que la actualización opera por el transcurso de tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país a fin de dar el valor real al monto de la contribución en el momento del pago para que el Fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera recibo de haberse cubierto en tiempo la contribución, mas con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta oportuna de pago, concretamente por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago oportuno de las contribuciones a fin de sufragar los pagos públicos, además, la cantidad actualizada conserva la naturaleza de contribución. Por tanto, el artículo 21 del código citado no es inconstitucional pues no establece doble indemnización por la falta oportuna del pago de las contribuciones.

Semanario Judicial de la Federación . IX Época. Pleno. Marzo 1997. Pág. 134.

(Ver también “CONTRIBUCION. Su monto actualizado en los términos del artículo 17-A del CFF conserva la naturaleza jurídica de aquélla y, por tanto, es un medio de contribuir al gasto público”. Pleno. Tesis XLIII/99. *Semanario Judicial de la Federación* . Mayo 1999. Págs. 12 y 13).

Actualización y recargos

A la contribución actualizada se le añaden los recargos por mora. No se encuentra una real diferencia entre la razón de ser de ambas figuras, porque la tasa de recargos, según el artículo 21 del CFF, es la indemnización que tiene derecho a percibir el fisco federal por la mora en que incurren los contribuyentes; esta indemnización también es por el paso del tiempo y calculada en función de la tasa de interés interbancaria de equilibrio (TIIE), que es el costo del dinero y que está fuertemente influenciada por la tasa de inflación. La fórmula para su determinación se encuentra en la Ley de Ingresos de la Federación; se le incrementa un 50% y es la tasa de recargos por mora.

El criterio externado por la SCJN, según vimos en la tesis acabada de transcribir, es el de que los recargos son accesorios de las contribuciones y tienen por objeto indemnizar al fisco por la falta oportuna del pago.

Y la actualización opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, a fin de dar valor real al monto de la contribución en el momento de pago para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera recibido de haberse cubierto en tiempo la contribución.

Índice Nacional de Precios al Consumidor

Un concepto de violación en los juicios de amparo interpuestos contra la inconstitucionalidad del artículo 20 del CFF se refirió a que quien establecía discrecionalmente el INPC era una autoridad administrativa como el Banco de México, lo que equivalía a violar el principio de legalidad porque la base, elemento esencial de la contribución, se veía afectada por tal índice sin que en ley hubiera reglas para su determinación (ver "Indice Nacional de Precios al Consumidor. El artículo 20 del CFF es inconstitucional por violar la garantía de legalidad tributaria. [Texto vigente en mil novecientos ochenta y siete]". *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época, T. II. Pleno. Octubre 1995. Pág. 52). A fin de resolver el problema de la inconstitucionalidad declarada, en 1989 se adicionó el artículo 20-Bis al CFF mediante el cual se fijan reglas al Banco de México para determinar el índice. Hoy la facultad está atribuida al Instituto Nacional de Estadística y Geografía.

Factor de actualización 1

De conformidad con este artículo, las contribuciones, aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco federal se actualizan por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país. Para tal efecto es necesario determinar el factor que corresponda al periodo de la actualización; sin embargo, motivado por la determinación del INPC ha habido meses en que el factor es menor a la unidad, lo que rompe el esquema de actualización, convirtiéndose en una deflación, lo que resulta incongruente toda vez que en este caso se pagaría un impuesto menor al causado. Con la finalidad de evitar tal efecto, este numeral dispone que cuando el resultado sea menor a 1, el factor de actualización que se aplicará al monto de las contribuciones, aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco federal, así como a los valores de bienes u operaciones de que se trate, será de 1.

Actualización de otras cantidades

La actualización también se aplicará a otras cantidades que establece el CFF diferentes a las contribuciones o aprovechamientos, como pueden ser, entre otras, las cifras referidas a multas y delitos fiscales. Con esto, las cantidades señaladas se mantienen vigentes con el paso del tiempo y el cambio de precios en el país.

En la regla 2.1.13. de la RM para 2016 se dio a conocer la actualización de las cantidades contenidas en el CFF, por haber excedido de 10% el incremento porcentual acumulado del INPC a partir de la última actualización.

17-B- ASOCIACION EN PARTICIPACION

Para los efectos de las disposiciones fiscales, se entenderá por asociación en participación al conjunto de personas que realicen actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio y siempre que las mismas, por disposición legal o del propio convenio, participen de las utilidades o de las pérdidas, derivadas de dicha actividad. La asociación en participación tendrá personalidad jurídica para los efectos del derecho fiscal cuando en el

país realice actividades empresariales, cuando el convenio se celebre conforme a las leyes mexicanas o cuando se dé alguno de los supuestos establecidos en el artículo 9o. de este Código. En los supuestos mencionados se considerará a la asociación en participación residente en México.

LA ASOCIACION EN PARTICIPACION SE CONSIDERA PERSONA MORAL

La asociación en participación estará obligada a cumplir con las mismas obligaciones fiscales, en los mismos términos y bajo las mismas disposiciones, establecidas para las personas morales en las leyes fiscales. Para tales efectos, cuando dichas leyes hagan referencia a persona moral, se entenderá incluida a la asociación en participación considerada en los términos de este precepto.

REPRESENTACION POR EL ASOCIANTE

Para los efectos fiscales, y en los medios de defensa que se interpongan en contra de las consecuencias fiscales derivadas de las actividades empresariales realizadas a través de la asociación en participación, el asociante representará a dicha asociación.

IDENTIFICACION Y DOMICILIO

La asociación en participación se identificará con una denominación o razón social, seguida de la leyenda A. en P. o en su defecto, con el nombre del asociante, seguido de las siglas antes citadas. Asimismo, tendrán, en territorio nacional, el domicilio del asociante.

Comentarios al artículo 17-B

Esta disposición es ejemplo típico del abuso de utilización en la materia tributaria de las ficciones de derecho que ocasiona más problemas que soluciones. Se define a la asociación en participación “para los efectos de las disposiciones fiscales” sin atender a la clara definición que proporciona el artículo 252 de la LGSM, provocando grandes confusiones para determinar la naturaleza jurídica de algún convenio donde participen más de dos personas en las pérdidas o las utilidades de la operación; dentro de la definición legal en estudio podrían quedar fuera verdaderos contratos de asociación en participación donde una de las partes no participe en las pérdidas, o quedar incluidas dentro de la definición otra clase de figuras como la copropiedad empresarial o alguna otra sociedad atípica para realizar un solo negocio. Cada vez que se piense en hacer una alianza estratégica habrá de analizarse la disposición en comento.

La confusión se agrava desde el momento en que la norma le confiere a este grupo de personas, celebrantes del convenio, personalidad jurídica “para los efectos del Derecho Fiscal”, y no para todos los efectos legales, dejando fuera de regulación la relación con terceros ajenos al fisco federal, como pueden ser, entre muchos otros, los proveedores o los trabajadores. Se crea una ínsula legal de tal tamaño que las partes en un contrato que reúna las características generales y ambiguas de la definición que nos ocupa, ignorarán que tienen una personalidad jurídica de persona moral para efectos fiscales, con consecuencias imprevisibles en el pago de contribuciones, actualizaciones, recargos y multas. Paradójicamente se le otorga la representación de esta “persona moral para efectos fiscales” a alguien que la ley denomina asociante sin que antes se preocupara de describir cuál de las

partes contratantes es tal. ¿Cómo comparece ante los Tribunales tal representante? Esta representación es tan precaria que no se desprende la pueda a la vez delegar en un tercero o que pueda otorgar poderes de ninguna clase, o que tenga poderes de dominio, de administración o de pleitos y cobranzas.

Esta figura amerita una urgente revisión legislativa, a fin de adaptarla a la legislación mercantil o de plano derogarla.

El TFJA ha convalidado la naturaleza jurídica de persona moral para efectos fiscales a esta figura como se desprende de la tesis VIII-P-1aS-89, Rubro: *DEDUCCIONES REALIZADAS POR CONTRATOS DE ASOCIACION EN PARTICIPACION, PARA SU PROCEDENCIA NECESARIAMENTE DEBEN CUMPLIR CON TODOS Y CADA UNO DE LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS POR LA NORMA, EN TANTO QUE LAS ASOCIACIONES EN PARTICIPACION PARA EFECTOS FISCALES REVISTEN EL CARACTER DE PERSONAS MORALES CONFORME A LO ESTABLECIDO POR EL ARTICULO 17-B SEGUNDO PARRAFO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.*

CAPITULO SEGUNDO
DE LOS MEDIOS ELECTRONICOS

17-C- APLICACION DE LAS DISPOSICIONES EN MATERIA DE MEDIOS ELECTRONICOS

Tratándose de contribuciones administradas por organismos fiscales autónomos, las disposiciones de este Código en materia de medios electrónicos sólo serán aplicables cuando así lo establezca la ley de la materia.

Comentarios al artículo 17-C

A partir de enero de 2016 la Ley del INFONAVIT prevé la aplicación supletoria del CFF a esta ley, cuando se trate de medios electrónicos, según dispone, entre otros, su artículo 29 Quáter:

> **Artículo 29 Quáter.** El Instituto utilizará medios electrónicos para el cumplimiento de su objeto y podrá tener el carácter de autoridad certificadora, en términos de lo dispuesto por la Ley de Firma Electrónica Avanzada, para emitir certificados digitales a efecto de aplicar el uso de firma electrónica avanzada en las formas y procedimientos a su cargo.
>
> Las disposiciones del Código Fiscal de la Federación en materia de medios electrónicos serán aplicables a las contribuciones administradas por el Instituto como organismo fiscal autónomo, mismo que actuará como autoridad certificadora y proporcionará los servicios de certificación de firmas electrónicas avanzadas en tal contexto.
>
> El Instituto podrá reconocer el uso de los certificados digitales emitidos por otras autoridades certificadoras en el ámbito de la competencia a que se refiere esta Ley, surtiendo los mismos efectos jurídicos.

El Consejo de Administración del Instituto, en términos de lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, o en su caso, la Ley de Firma Electrónica Avanzada, aprobará la normatividad en materia de uso de medios electrónicos, mensajes de datos, firma electrónica avanzada, así como esquemas de almacenamiento electrónico, misma que deberá publicarse en el Diario Oficial de la Federación.

17-D- PRESENTACION DE DOCUMENTOS DIGITALES CON FIEL

Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas.

CERTIFICACION DEL SAT O DE PRESTADOR DE SERVICIOS DE CERTIFICACION AUTORIZADO

Para los efectos mencionados en el párrafo anterior, se deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 de este Código, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas. El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación la denominación de los prestadores de los servicios mencionados que autorice y, en su caso, la revocación correspondiente.

EFECTOS DE LA FIEL EN LOS DOCUMENTOS DIGITALES

En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

CONCEPTO DE DOCUMENTO DIGITAL

Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

TRAMITE DE LOS DATOS DE CREACION DE FIRMAS ELECTRONICAS AVANZADAS

Los datos de creación de firmas electrónicas avanzadas podrán ser tramitados por los contribuyentes ante el Servicio de Administración Tributaria o cualquier prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México. Para tales efectos, el Servicio de Administración Tributaria validará la información relacionada con su identidad, domicilio y, en su caso, sobre su situación fiscal, en términos del artículo 27 del presente Código; de no hacerlo, la autoridad podrá negar el otorgamiento de la firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer los

documentos y el procedimiento para validar la información proporcionada por los contribuyentes.

OBLIGACIONES DE LOS PRESTADORES DE SERVICIOS DE CERTIFICACION AUTORIZADOS

Cuando los datos de creación de firmas electrónicas avanzadas se tramiten ante un prestador de servicios de certificación diverso al Servicio de Administración Tributaria, se requerirá que el interesado previamente comparezca personalmente ante el Servicio de Administración Tributaria para acreditar su identidad. En ningún caso los prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México podrán emitir un certificado sin que previamente cuenten con la comunicación del Servicio de Administración Tributaria de haber acreditado al interesado, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida. A su vez, el prestador de servicios deberá informar al Servicio de Administración Tributaria el código de identificación único del certificado asignado al interesado.

TRAMITE DE LA FIEL MEDIANTE REPRESENTANTE

La comparecencia de las personas físicas a que se refiere el párrafo anterior, no podrá efectuarse mediante apoderado o representante legal, salvo en los casos establecidos a través de reglas de carácter general. Unicamente para los efectos de tramitar la firma electrónica avanzada de las personas morales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19-A de este Código, se requerirá el poder previsto en dicho artículo.

COMPARECENCIA ANTE EL SAT

La comparecencia previa a que se refiere este artículo también deberá realizarse cuando el Servicio de Administración Tributaria proporcione a los interesados los certificados, cuando actúe como prestador de servicios de certificación.

RESERVA DE LOS DATOS DE IDENTIDAD

Los datos de identidad que el Servicio de Administración Tributaria obtenga con motivo de la comparecencia, formarán parte del sistema integrado de registro de población, de conformidad con lo previsto en la Ley General de Población y su Reglamento, por lo tanto dichos datos no quedarán comprendidos dentro de lo dispuesto por los artículos 69 de este Código y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

VIGENCIA DE LOS CERTIFICADOS

Para los efectos fiscales, los certificados tendrán una vigencia máxima de cuatro años, contados a partir de la fecha en que se hayan expedido. Antes de que concluya el periodo de vigencia de un certificado, su titular podrá solicitar uno nuevo. En el supuesto mencionado el Servicio de Administración Tributaria podrá, mediante reglas de carácter general, relevar a los titulares del certificado de la comparecencia personal ante dicho órgano para acreditar su identidad y, en el caso de las personas morales, la representación legal correspondiente, cuando los contribuyentes cumplan con los requisitos que se establezcan en las propias reglas. Si dicho órgano no emite las reglas de carácter general, se estará a lo dispuesto en los párrafos sexto y séptimo de este artículo.

CERTIFICADOS EMITIDOS POR LA SECRETARIA DE LA FUNCION PUBLICA Y OTROS

Para los efectos de este Capítulo, el Servicio de Administración Tributaria aceptará los certificados de firma electrónica avanzada que emita la Secretaría de la Función Pública, de conformidad con las facultades que le confieran las leyes para los servidores públicos, así como los emitidos por los prestadores de servicios de certificación que estén autorizados para ello en los términos del derecho federal común, siempre que en ambos casos, las personas físicas titulares de los certificados mencionados hayan cumplido con lo previsto en los párrafos sexto y séptimo de este artículo.

Comentarios al artículo 17-D

La obligación de presentar documentos digitales ante el SAT son las solicitudes, declaraciones, avisos e informes, en términos del artículo 31 del CFF

En el artículo en comentario y los siguientes se mencionan varios conceptos técnicos que ameritan ser definidos puesto que no en todos lo hace el CFF. Para este efecto acudimos a las definiciones técnicas que contemplan los artículos 89 del Cco. y 2 de la Ley de Firma Electrónica Avanzada, ordenamientos que, a mi juicio, pudieran ser supletorios del CFF por tratarse de derecho federal común.

Firma Electrónica: los datos en forma electrónica consignados en un Mensaje de Datos, o adjuntados o lógicamente asociados al mismo por cualquier tecnología, que son utilizados para identificar al firmante en relación con el Mensaje de Datos e indicar que el firmante aprueba la información contenida en el Mensaje de Datos y que produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, siendo admisible como prueba en juicio (artículo 89 del Cco.).

Para que esta Firma Electrónica sea avanzada o se considere fiable, deberá cumplir por lo menos con los siguientes requisitos (artículo 97 del Ccom):

a) Los datos de creación de la firma, en el contexto en que son utilizados, corresponden exclusivamente a la firmante;

b) Los datos de creación de la firma estaban, en el momento de la firma, bajo el control exclusivo del firmante;

c) Es posible detectar cualquier alteración de la Firma Electrónica hecha después del momento de la firma, y

d) Respecto a la integridad de la información de un Mensaje de Datos, es posible detectar cualquier alteración de ésta hecha después del momento de la firma.

Firma Electrónica Avanzada: el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creado por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éstos, la cual produce los mismos efectos que la firma autógrafa (artículo 2, fracción XIII de la Ley de Firma Electrónica Avanzada).

Datos de creación de Firma Electrónica: son los datos únicos como códigos o claves criptográficas privadas, que el firmante genera de manera secreta y utiliza para crear su

Firma Electrónica, a fin de lograr el vínculo entre dicha Firma Electrónica y el firmante (artículo 89 del Cco).

Documento digital: todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología (artículo 17-D del CFF).

Prestador de servicios de certificación autorizado: las instituciones públicas conforme a las leyes que les son aplicables, así como los notarios y corredores públicos y las personas morales de carácter privado que de acuerdo a lo establecido en el Cco. sean reconocidas con tal carácter para prestar servicios relacionados con la Firma Electrónica Avanzada y, en su caso, expedir certificados digitales (artículo 2, fracción XIX de la Ley de Firma Electrónica Avanzada).

Certificado: todo Mensaje de Datos u otro registro que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de Firma Electrónica (artículo 89 del Cco.).

Sello digital: el mensaje de datos que permite acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales que expidan las personas físicas y morales, el cual queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la Firma Electrónica Avanzada (artículo 29 del CFF).

Autoridad certificadora: las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y los prestadores de servicios de certificación que conforme a las disposiciones jurídicas tengan reconocida esta calidad y cuenten con la infraestructura tecnológica para la emisión, administración y registro de certificados digitales, así como para proporcionar servicios relacionados con los mismos (artículo 2, fracción IV de la Ley de Firma Electrónica Avanzada).

Medios electrónicos: los dispositivos tecnológicos para el procesamiento, impresión, despliegue, conservación y, en su caso, modificación de información (artículo 2, fracción XVI de la Ley de Firma Electrónica Avanzada).

Mensaje de datos: la información generada, enviada, recibida, archivada o comunicada a través de medios de comunicación electrónica, que puede contener documentos electrónicos (artículo 2, fracción XVII de la Ley de Firma Electrónica Avanzada).

Criterio de la SCJN

La SCJN ha conocido de estos casos y ha resuelto que no se viola el principio de legalidad aunque no se encuentre definido el concepto de Firma Electrónica Avanzada, porque de la lectura al artículo en comentario se advierte el propósito perseguido con ésta, el cual además de identificar al emisor de un mensaje como su autor legítimo, como si se tratara de una firma autógrafa, garantiza la integridad del documento produciendo los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio, porque está vinculada a un certificado expedido por una autoridad en el que constan los datos del registro respectivo. (Novena Época. Registro IUS 171757. Segunda Sala. Agosto 2007. Tesis 2a. XCVII/2007).

En la reforma para el 2020 se endurecieron los requisitos para otorgar la e.firma permitiendo al SAT validar la información respecto de la identidad, domicilio y situación fiscal del solicitante y con ello hacer más difícil a los

emisores de facturas con contenido falso obtener tal firma. Obviamente esto hará más tortuosa su obtención para los contribuyentes honestos.

17-E- ACUSE DE RECIBO CON SELLO DIGITAL

Cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales, recibirán el acuse de recibo que contenga el sello digital. El sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada. En este caso, el sello digital identificará a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignen en el acuse de recibo mencionado. El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios para que los contribuyentes puedan verificar la autenticidad de los acuses de recibo con sello digital.

Comentarios al artículo 17-E

Así como antes las autoridades nos acusaban recibo mediante el estampado de un sello autógrafo, ahora recibiremos un sello digital, cuya definición se encuentra en el propio texto del artículo, el cual surtirá todos sus efectos legales, principalmente el de comprobación de la presentación del documento.

Así se ha resuelto por la Segunda Sala según la Tesis 2a./J. 24/2008, de febrero de 2008 cuyo rubro reza: “Declaración presentada a través de medios electrónicos y acuse de recibo con sello digital. La constancia impresa o su copia simple son aptas para acreditar la aplicación de los preceptos legales en que aquélla se sustentó”.

17-F- SERVICIOS DE CERTIFICACION DE FIEL

El Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar los siguientes servicios de certificación de firmas electrónicas avanzadas:

I. Verificar la identidad de los usuarios y su vinculación con los medios de identificación electrónica.

II. Comprobar la integridad de los documentos digitales expedidos por las autoridades fiscales.

III. Llevar los registros de los elementos de identificación y de vinculación con los medios de identificación electrónicos de los firmantes y, en su caso, de la representación legal de los firmantes y de aquella información con la que haya verificado el cumplimiento de fiabilidad de las firmas electrónicas avanzadas y emitir el certificado.

IV. Poner a disposición de los firmantes los dispositivos de generación de los datos de creación y de verificación de firmas electrónicas avanzadas o sellos digitales.

V. Informar, antes de la emisión de un certificado a la persona que solicite sus servicios, de las condiciones precisas para la utilización del certificado y de sus limitaciones de uso.

VI. Autorizar a las personas que cumplan con los requisitos que se establezcan en reglas de carácter general, para que proporcionen los siguientes servicios:

a) Proporcionar información sobre los certificados emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, que permitan a terceros conocer:

1) Que el certificado fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria.

2) Si se cuenta con un documento suscrito por el firmante nombrado en el certificado en el que se haga constar que dicho firmante tenía bajo su control el dispositivo y los datos de creación de la firma electrónica avanzada en el momento en que se expidió el certificado y que su uso queda bajo su exclusiva responsabilidad.

3) Si los datos de creación de la firma eran válidos en la fecha en que se expidió el certificado.

4) El método utilizado para identificar al firmante.

5) Cualquier limitación en los fines o el valor respecto de los cuales puedan utilizarse los datos de creación de la firma o el certificado.

6) Cualquier limitación en cuanto al ámbito o el alcance de la responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria.

7) Si se ofrece un servicio de terminación de vigencia de los certificados.

b) Proporcionar los servicios de acceso al registro de certificados. A dicho registro podrá accederse por medios electrónicos.

Las facultades mencionadas podrán ser ejercidas directamente en cualquier tiempo por el Servicio de Administración Tributaria, pudiendo hacerlo en forma separada o conjunta con las personas autorizadas en los términos de esta fracción.

(Segundo párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Los particulares que determinen el uso de la firma electrónica avanzada como medio de autenticación o firmado de documentos digitales, podrán solicitar al Servicio de Administración Tributaria que preste el servicio de verificación y autenticación de los certificados de firmas electrónicas avanzadas, así como el de la verificación de identidad de los usuarios.Los requisitos para otorgar la prestación de dicho servicio se establecerán mediante reglas de carácter general que emita dicho órgano administrativo desconcentrado.

Comentarios al artículo 17-F

La autoridad especializada para prestar tales servicios de certificación sin lugar a dudas es el propio SAT, que es el autor y responsable de la introducción de la modernidad cibernética en la gestión tributaria.

El segundo párrafo, adicionado en la reforma fiscal para 2017, hace evidente la confianza que tiene el SAT en la fortaleza de su plataforma electrónica generalizando el uso de la Firma Electrónica Avanzada.

Así, los particulares pueden hacer uso de la firma en cualquier acto jurídico, cuando así lo acuerden y cumplan con las reglas generales del SAT, para lo cual este organismo podrá prestar el servicio de verificación y autenticación de los certificados que se utilicen así como

el de la verificación de identidad de los usuarios. Asume que los particulares van a usar esta firma en las compraventas, arrendamientos, prestaciones de servicios, etcétera, que tengan la característica de electrónicos.

17-G- DATOS QUE DEBERAN CONTENER LOS CERTIFICADOS QUE EMITA EL SAT

Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria para ser considerados válidos deberán contener los datos siguientes:

I. La mención de que se expiden como tales. Tratándose de certificados de sellos digitales, se deberán especificar las limitantes que tengan para su uso.

II. El código de identificación único del certificado.

III. La mención de que fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria y una dirección electrónica.

IV. Nombre del titular del certificado y su clave del registro federal de contribuyentes.

V. Periodo de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación.

VI. La mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado.

VII. La clave pública del titular del certificado.

Cuando se trate de certificados emitidos por prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México, que amparen datos de creación de firmas electrónicas que se utilicen para los efectos fiscales, dichos certificados deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones anteriores, con excepción del señalado en la fracción III. En sustitución del requisito contenido en dicha fracción, el certificado deberá contener la identificación del prestador de servicios de certificación y su dirección electrónica, así como los requisitos que para su control establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Comentarios al artículo 17-G

Es claro que a quien se le puede imputar la falta del cumplimiento de estos requisitos es al propio SAT y de ninguna manera al contribuyente que lo utilice.

17-H- CASOS EN QUE LOS CERTIFICADOS QUEDARAN SIN EFECTOS

Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando:

I. Lo solicite el firmante.

II. Lo ordene una resolución judicial o administrativa.

III. Fallezca la persona física titular del certificado. En este caso la revocación deberá solicitarse por un tercero legalmente autorizado, quien deberá acompañar el acta de

defunción correspondiente.

IV. Se disuelvan, liquiden o extingan las sociedades, asociaciones y demás personas morales. En este caso, serán los liquidadores quienes presenten la solicitud correspondiente.

V. La sociedad escindente o la sociedad fusionada desaparezca con motivo de la escisión o fusión, respectivamente. En el primer caso, la cancelación la podrá solicitar cualquiera de las sociedades escindidas; en el segundo, la sociedad que subsista.

VI. Transcurra el plazo de vigencia del certificado.

VII. Se pierda o inutilice por daños, el medio electrónico en el que se contengan los certificados.

VIII. Se compruebe que al momento de su expedición, el certificado no cumplió los requisitos legales, situación que no afectará los derechos de terceros de buena fe.

IX. Cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación de firma electrónica avanzada del Servicio de Administración Tributaria.

X. Se agote el procedimiento previsto en el artículo 17-H Bis de este Código y no se hayan subsanado las irregularidades detectadas o desvirtuado las causas que motivaron la restricción temporal del certificado.

(Fracción XI. adicionada a partir del 1o. de enero de 2021)

XI. Detecten que el contribuyente emisor de comprobantes fiscales no desvirtuó la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes y, por tanto, se encuentra definitivamente en dicha situación, en términos del artículo 69-B, cuarto párrafo, de este Código.

(Fracción XII. adicionada a partir del 1o. de enero de 2021)

XII. Detecten que se trata de contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales y, por tanto, se encuentren en el listado a que se refiere el noveno párrafo del artículo 69-B Bis de este Código.

CANCELACION POR EL SAT DE SUS CERTIFICADOS DE SELLOS O FIRMAS DIGITALES

El Servicio de Administración Tributaria podrá cancelar sus propios certificados de sellos o firmas digitales, cuando se den hipótesis análogas a las previstas en las fracciones VII y IX de este artículo.

REVOCACION DE LOS CERTIFICADOS

Cuando el Servicio de Administración Tributaria revoque un certificado expedido por él, se anotará en el mismo la fecha y hora de su revocación.

Para los terceros de buena fe, la revocación de un certificado que emita el Servicio de Administración Tributaria, surtirá efectos a partir de la fecha y hora que se dé a conocer la revocación en la página electrónica respectiva del citado órgano.

Las solicitudes de revocación a que se refiere este artículo deberán presentarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

CONTRIBUYENTES A QUIENES SE LES HAYA DEJADO SIN EFECTOS EL CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL

(Sexto párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Los contribuyentes a quienes se les haya dejado sin efectos el certificado de sello digital podrán llevar a cabo el procedimiento que, mediante reglas de carácter general, determine el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga y, en su caso, obtener un nuevo certificado. La autoridad fiscal dará a conocer la resolución sobre dicho procedimiento a través de buzón tributario, en un plazo máximo de diez días, contado a partir del día siguiente a aquel en que se reciba la solicitud correspondiente.

CONDICIONES Y REQUISITOS PARA OBTENER UN NUEVO CERTIFICADO

Cuando se haya dejado sin efectos el certificado de sello digital por la realización de conductas que resulten materialmente imposibles de subsanar o desvirtuar conforme al párrafo anterior, el Servicio de Administración Tributaria podrá, mediante reglas de carácter general, establecer condiciones y requisitos para que los contribuyentes estén en posibilidad de obtener un nuevo certificado.

Comentarios al artículo 17-H

Muerte civil al cancelar los sellos digitales

Este artículo otorga facultades enormes al fisco federal para cancelar los sellos digitales que deben ser manejadas con prudencia toda vez que al ejercerlas se revocan tales certificados impidiendo la emisión de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Factura Electrónica (CFDI), lo que afecta gravemente a los contribuyentes de buena fe, les dan “muerte civil”. En la práctica se ha notado que en forma unilateral, con la simple acta levantada por un verificador que considere a un domicilio como no localizado, por ejemplo, o porque a su criterio en el domicilio no se encuentra la administración principal de la empresa, sin dar oportunidad de aclaración previa, las autoridades revocan dichos sellos y obstaculizan la actividad normal de los contribuyentes que no pueden facturar por las actividades lícitas que prestan a sus clientes. A mi juicio, ésta es una actividad irregular del Estado.

Y aunque en el último párrafo contempla un procedimiento de aclaración, éste es posterior a la cancelación de los sellos y deberá ser resuelto en un plazo de diez días. Esta aclaración no es un medio de defensa formal por lo que no constituye instancia, ni interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa. Las resoluciones que se emitan en estos términos por la autoridad fiscal no pueden ser objeto de impugnación por los particulares, como dispone el artículo 33-A de este Código, que es aplicable porque esta promoción se encuentra regulada por las reglas generales que emite la autoridad conocida como Resolución Miscelánea Fiscal.

En el siguiente artículo 17 H Bis se menciona un procedimiento de rehabilitación “inmediata” y provisional de los sellos digitales que puede atenuar estas graves consecuencias. Sugerimos leer los comentarios correspondientes.

Desafortunadamente la SCJN se ha pronunciado contra el interés de los contribuyentes, generalizando su criterio como si todos cometieran fraude al fisco, lo que es lamentable dado que los contribuyentes que realizan actividades lícitas no podrán facturar. Veamos las siguientes tesis, la primera es Jurisprudencia:

SUSPENSION PROVISIONAL EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA CONTRA LA DETERMINACION DE LA AUTORIDAD HACENDARIA DE DEJAR SIN EFECTOS EL CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL PARA LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (ARTICULO 17-H, FRACCION X, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014). Es improcedente conceder la suspensión provisional en el juicio de amparo con motivo de la determinación de la autoridad hacendaria de dejar sin efectos el certificado referido, cuando se detecte que el contribuyente ha incurrido en alguna irregularidad que pueda entrañar prácticas de elusión o evasión fiscal (efectos y consecuencias de la aplicación del mencionado artículo, así como de las normas generales que lo desarrollan), porque no se satisface el requisito previsto en el numeral 128, fracción II, de la Ley de Amparo, pues de otorgarse la medida cautelar se causaría perjuicio al interés social y se contravendrían disposiciones de orden público, ya que se permitiría al contribuyente el uso del certificado de sello digital, pese a que incurrió en alguna irregularidad que la ley sanciona con dejarlo sin efectos, es decir, se impediría la implementación de la medida de control orientada a evitar la evasión y elusión fiscal, en tanto que la sociedad está interesada en que se instrumenten los mecanismos para monitorear a los contribuyentes a través de las operaciones que realicen, logrando una mayor recaudación para satisfacer las necesidades colectivas.

Décima Época. Registro: 2013681. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* . Publicación: viernes 17 de febrero de 2017, 10:19 horas. Materia: Común. Tesis: 2a./J. 7/2017 (10a.).

CERTIFICADOS EMITIDOS POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA. EL ARTICULO 17-H, FRACCION X, INCISO D), DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL ESTABLECER QUE QUEDARAN SIN EFECTOS AUN SIN QUE LAS AUTORIDADES FISCALES EJERZAN SUS FACULTADES DE COMPROBACION, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA. El citado precepto, al establecer que los certificados emitidos por el Servicio referido quedarán sin efectos cuando las autoridades fiscales, aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones de las previstas en los artículos 79, 81 y 83 del Código Fiscal de la Federación, no viola el principio de seguridad jurídica, ya que el gobernado sabe a qué atenerse cuando la autoridad fiscal ejerce sus facultades de gestión tributaria para detectar infracciones en cualquiera de los supuestos contenidos en los numerales invocados, lo que constituye el parámetro

mínimo para que se salvaguarde el derecho a la seguridad jurídica. Además, lo dispuesto en el artículo 17-H, fracción X, inciso d), aludido no implica que la autoridad fiscal pueda cancelar unilateralmente los certificados de sello digital, pues para ese efecto, ejerce sus facultades de gestión tributaria y, de esta forma, descubre y se percata de alguna infracción, sin perjuicio de que el ejercicio de dichas facultades se encuentre sujeto a control jurisdiccional *a posteriori* . No. Registro: 2,012,944. Tesis Aislada. Materia: Constitucional, Administrativa. Décima Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* . Tomo: Libro 35. Octubre de 2016. Tomo I. Tesis: 2a. CV/2016 (10a.) Pág. 926.

CERTIFICADOS EMITIDOS POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA. EL ARTICULO 17-H, FRACCION X, INCISO D), DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL ESTABLECER QUE QUEDARAN SIN EFECTOS AUN SIN QUE LAS AUTORIDADES FISCALES EJERZAN SUS FACULTADES DE COMPROBACION, NO TRANSGREDE EL TEST DE PROPORCIONALIDAD. El precepto citado, al establecer que los certificados emitidos por el Servicio referido quedarán sin efectos cuando las autoridades fiscales, aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones de las previstas en los artículos 79, 81 y 83 del Código Fiscal de la Federación, no transgrede el test de proporcionalidad, en atención a que su finalidad es constitucionalmente válida y objetiva, en virtud de que con su implementación el legislador buscó combatir el fraude fiscal por parte de los contribuyentes, finalidad inmediata que encuentra asidero en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que la finalidad mediata pretendida es que se cumpla con la obligación de contribuir a los gastos públicos por quienes estén llamados a satisfacerla. Asimismo, es un medio idóneo, apto y adecuado, toda vez que se implementó un sistema mediante el cual el contribuyente sabe a qué atenerse cuando la autoridad ejerce sus facultades de gestión tributaria, previendo además un procedimiento sumario para desvirtuar las irregularidades detectadas y que motivaron dejar sin efectos el certificado; además, la necesidad de la medida se satisface, porque atendiendo al fin inmediato que persigue, es un hecho notorio y evidente que las autoridades legislativas y ejecutivas del Estado Mexicano se encuentran obligadas a combatir el fraude fiscal. Finalmente, es proporcional porque atendiendo a las ventajas y desventajas que produce la medida legislativa implementada, se advierte dentro de las primeras que permite hacer efectivo el cumplimiento de la obligación de contribuir a los gastos públicos al permitir a la autoridad fiscal ejercer sus facultades de gestión tributaria en aras de detectar las infracciones en las que incurran los contribuyentes que pretendan defraudar al fisco federal, con lo cual se genera una situación de igualdad real y no sólo formal, pues en esa medida todos contribuirán al gasto público.

Esta tesis se publicó el viernes 11 de noviembre de 2016 a las 10:22 horas en el *Semanario Judicial de la Federación* . No. Registro: 2,012,994. Tesis Aislada. Materias: Constitucional, Administrativa. Décima Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* . Tomo: Libro 36. Noviembre de 2016. Tomo II. Tesis: 2a. CXIII/2016 (10a.). Pág. 1552.

El medio de defensa ordinario contra la cancelación de sellos digitales sería el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa **con la solicitud de medida cautelar positiva, a fin de lograr que se le restituyan los derechos cancelados al contribuyente** . O el juicio de amparo indirecto, en determinadas circunstancias, con la petición de suspensión con efectos restitutorios. Obviamente hablamos de contribuyentes de buena fe que realizan actividades lícitas. Sin embargo para cerrar la pinza procesal contra el contribuyente está esta Jurisprudencia que impide utilizar el medio de defensa:

SELLO DIGITAL. EL OFICIO EMITIDO CON FUNDAMENTO EN EL ARTICULO 17-H DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, A TRAVES DEL CUAL LA AUTORIDAD DEJA SIN EFECTOS EL CERTIFICADO CORRESPONDIENTE, NO CONSTITUYE UN ACTO DEFINITIVO PARA EFECTOS DEL JUICIO DE NULIDAD. Lo previsto en el último párrafo del precepto citado y en las disposiciones relacionadas con esa porción normativa de la Resolución Miscelánea Fiscal, en el sentido de que los contribuyentes a quienes se les haya dejado sin efectos el certificado de sello digital podrán llevar a cabo el procedimiento para subsanar las irregularidades detectadas, a fin de obtener un nuevo certificado, no corresponde a un recurso administrativo, ya que a través de lo ahí fijado sólo pueden subsanarse las irregularidades que motivaron la emisión del oficio por el cual se dejó sin efectos el certificado relativo, o bien, desvirtuar la causa que motivó su emisión, pero sin que sea posible cuestionar la totalidad de ese acto por cualquier vicio que pueda contener; por ende, lo ahí señalado en realidad corresponde a un procedimiento administrativo que comienza con ese oficio inicial −que no es la manifestación última de la voluntad administrativa− y concluye con una resolución. En este sentido, el oficio es un acto intraprocedimental y, por tanto, no es susceptible de impugnación en forma autónoma mediante el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, pues para acudir a esa instancia es necesario que previamente se haya sustanciado y resuelto el procedimiento establecido en el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación, y que esa resolución final sea impugnada en dicho medio de control de la legalidad de los actos administrativos, pues ese acto es el que se estima definitivo, al tratarse de la última resolución dictada en el procedimiento correspondiente.

Contradicción de tesis 325/2017. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Sexto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, con residencia en Morelia, Michoacán. 6 de diciembre de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando

Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I. Ponente: Javier Laynez Potisek. Secretario: Carlos Alberto Araiza Arreygue.

Tesis de jurisprudencia 2/2018 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diez de enero de dos mil dieciocho.

Esta tesis se publicó el viernes 09 de marzo de 2018 a las 10:12 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 12 de marzo de 2018, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Reforma 2020

Se reformó la fracción X para autorizar al SAT la cancelación de los certificados digitales a aquéllos contribuyentes que hayan agotado el procedimiento previsto en el siguiente artículo 17-H-Bis y no hubieren subsanado las irregularidades detectadas o desvirtuado las causas que motivaron la restricción temporal del certificado.

Se le adiciona el último párrafo para dotar de facultades al SAT a fin de que mediante reglas generales establezca condiciones y requisitos para que los contribuyentes estén en posibilidad de obtener un nuevo certificado cuando se les haya dejado sin efectos por la realización de conductas que resulten materialmente imposibles de subsanar o desvirtuar aunque promuevan su reposición.

Reforma 2021

A fin de que las empresas factureras (EFOS) y las transmisoras indebidas de pérdidas fiscales no cuenten con otra posibilidad de defensa, se les priva de la posibilidad de tener restricción temporal de sus certificados de sello digital contemplada en el artículo 17-H-Bis, para hacer definitiva su cancelación. Esto lo consiguió el legislador cuando traspasó sus hipótesis del artículo 17-H Bis al 17-H en comento.

La hipótesis de sanción contenida en la fracción X (transmisoras indebidas de pérdidas fiscales) no se justifica porque el artículo 69 B-Bis trae consigo su propia sanción. En efecto, el contribuyente que se encuentre en la presunción de transmisión indebida de pérdidas fiscales no podrá disminuirlas. ¿Qué se consigue con no dejarlas facturar? Tómese en cuenta que el contribuyente podrá acudir en su defensa ante los tribunales, pero con esta nueva facultad del fisco se le inhibirá o dificultará acceder a la justicia. Con este criterio, sin necesidad de incurrir en ironía, el fisco podrá promover reformas en donde, todo aquello que esté en contra de su criterio, sea causal de cancelación del sello digital.

17-H-BIS- RESTRICCION TEMPORAL DE CERTIFICADOS DE SELLO DIGITAL

Tratándose de certificados de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet, previo a que se dejen sin efectos los referidos certificados, las

autoridades fiscales podrán restringir temporalmente el uso de los mismos cuando:

I. Detecten que los contribuyentes, en un ejercicio fiscal y estando obligados a ello, omitan la presentación de la declaración anual transcurrido un mes posterior a la fecha en que se encontraban obligados a hacerlo en términos de las disposiciones fiscales, o de dos o más declaraciones provisionales o definitivas consecutivas o no consecutivas.

II. Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o éste desaparezca.

III. En el ejercicio de sus facultades, detecten que el contribuyente no puede ser localizado en su domicilio fiscal, desaparezca durante el procedimiento, desocupe su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio correspondiente en el registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio, o bien, dentro de dicho ejercicio de facultades se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

Para efectos de esta fracción, se entenderá que las autoridades fiscales actúan en el ejercicio de sus facultades de comprobación desde el momento en que realizan la primera gestión para la notificación del documento que ordene su práctica.

CONTRIBUYENTE QUE NO DESVIRTUO LA PRESUNCION DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES

(Fracción IV. derogada a partir del 1o. de enero de 2021)

IV. Derogada

V. Detecten que se trata de contribuyentes que se ubiquen en el supuesto a que se refiere el octavo párrafo del artículo 69-B de este Código y, que una vez transcurrido el plazo previsto en dicho párrafo no acreditaron la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corrigieron su situación fiscal.

VI. Derivado de la verificación prevista en el artículo 27 de este Código, detecten que el domicilio fiscal señalado por el contribuyente no cumple con los supuestos del artículo 10 de este Código.

VII. Detecten que el ingreso declarado, así como el impuesto retenido por el contribuyente, manifestados en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, no concuerden con los señalados en los comprobantes fiscales digitales por Internet, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.

VIII. Detecten que, por causas imputables a los contribuyentes, los medios de contacto establecidos por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, registrados para el uso del buzón tributario, no son correctos o auténticos.

IX. Detecten la comisión de una o más de las conductas infractoras previstas en los artículos 79, 81 y 83 de este ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado de sello digital.

CONTRIBUYENTES QUE NO DESVIRTUARON LA PRESUNCION DE TRANSMITIR PERDIDAS FISCALES

(Fracción X. derogada a partir del 1o. de enero de 2021)

X. Derogada

Proceso Legislativo 2021 *Cancelación y restricción temporal de certificados de sello digital*

PRESENTACION DE SOLICITUD DE ACLARACION

(Segundo párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Los contribuyentes a quienes se les haya restringido temporalmente el uso del certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet podrán presentar, en un plazo no mayor a cuarenta días hábiles, la solicitud de aclaración a través del procedimiento que, mediante reglas de carácter general, determine el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, o bien, para desvirtuar las causas que motivaron la aplicación de tal medida, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga, a fin de que, al día siguiente al de la solicitud se restablezca el uso de dicho certificado. La autoridad fiscal deberá emitir la resolución sobre dicho procedimiento en un plazo máximo de diez días, contado a partir del día siguiente a aquél en que se reciba la solicitud correspondiente; hasta en tanto se emita la resolución correspondiente, la autoridad fiscal permitirá el uso del certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet. La resolución a que se refiere este párrafo se dará a conocer al contribuyente a través del buzón tributario.

PRESENTACION DE DATOS, INFORMACION O DOCUMENTACION ADICIONAL

Para los efectos del párrafo anterior, la autoridad fiscal podrá requerir al contribuyente mediante oficio que se notificará por medio del buzón tributario, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que el contribuyente haya presentado su solicitud de aclaración, los datos, información o documentación adicional que considere necesarios, otorgándole un plazo máximo de cinco días para su presentación, contados a partir de la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento.

PRORROGA PARA LA APORTACION DE DATOS, INFORMACION O DOCUMENTACION REQUERIDA

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo a que se refiere el párrafo anterior, para aportar los datos, información o documentación requerida, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada se entenderá otorgada sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

SOLICITUD QUE SE TENDRA POR NO PRESENTADA

Transcurrido el plazo para aportar los datos, información o documentación requeridos y, en su caso, el de la prórroga, sin que el contribuyente conteste el requerimiento, se tendrá por no presentada su solicitud. El plazo de diez días para resolver la solicitud de aclaración comenzará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que concluya el plazo para aportar los datos, información o documentación requeridos o, en su caso, el de la prórroga.

DILIGENCIA O PROCEDIMIENTO PARA RESOLVER LA SOLICITUD DE ACLARACION

Asimismo, si del análisis a los datos, información o documentación presentada por el contribuyente a través de su solicitud de aclaración o en atención al requerimiento, resulta necesario que la autoridad fiscal realice alguna diligencia o desahogue algún procedimiento para estar en aptitud de resolver la solicitud de aclaración respectiva, la autoridad fiscal deberá informar tal circunstancia al contribuyente, mediante oficio que se notificará por medio del buzón tributario, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que éste haya presentado la solicitud de aclaración o haya atendido el requerimiento, en cuyo caso la diligencia o el procedimiento de que se trate deberá efectuarse en un plazo no mayor a cinco días, contados a partir de la fecha en que surta efectos la notificación del oficio correspondiente. El plazo de diez días para resolver la solicitud de aclaración comenzará a computarse a partir de la fecha en que la diligencia o procedimiento se haya desahogado.

EMISION DE RESOLUCION PARA DEJAR SIN EFECTOS EL CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL

Cuando derivado de la valoración realizada por la autoridad fiscal respecto de la solicitud de aclaración del contribuyente, se determine que éste no subsanó las irregularidades detectadas, o bien, no desvirtúo las causas que motivaron la restricción provisional del certificado de sello digital, la autoridad emitirá resolución para dejar sin efectos el certificado de sello digital.

AUTORIDADES FISCALES QUE PROCEDERAN A DEJAR SIN EFECTOS LOS CERTIFICADOS DE SELLO DIGITAL

(Octavo párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Asimismo, cuando se venza el plazo de cuarenta días hábiles a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, sin que el contribuyente haya presentado la solicitud de aclaración a través del procedimiento que, mediante reglas de carácter general, determine el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, o bien, para desvirtuar las causas que motivaron la aplicación de tal medida, las autoridades fiscales procederán a dejar sin efectos los certificados de sello digital.

Comentarios al artículo 17-H BIS

Como una medida no tan draconiana, se faculta al fisco federal para que, en lugar de cancelar definitivamente los certificados de sellos digitales, restrinja temporalmente su uso en los casos aquí listados y, dentro de los 40 días siguientes el contribuyente podrá solicitar su levantamiento haciendo aclaraciones y presentando pruebas a fin de que al día siguiente de su solicitud se permita los use durante el tiempo que dure el procedimiento descrito en este artículo. Si no se reponen al día siguiente, como una medida alternativa, estaría la Queja ante PRODECON.

Vale la pena comentar acerca de los supuestos contenidos en las fracciones V y X.

Importa destacar la hipótesis contenida en la fracción V cuando el contribuyente esté –justamente o no– involucrado en la simulación de adquisición de bienes o recepción de los servicios, si no acudió ante las autoridades en el plazo de 30 días para aclarar o corregir su situación, le podrán restringir temporalmente el uso de tales sellos, lo que prácticamente significa que los contribuyentes podrán presentarse ante las autoridades fiscales a demostrar

la materialidad de sus operaciones en lugar de esperar a que se les inicie el ejercicio de las facultades de revisión o se les comunique el crédito fiscal resultante en los plazos que contempla ley para contestar un acta de auditoría o para interponer una demanda ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Obvio, pueden cancelarle los sellos cuando habiendo acudido ante la autoridad no la convenció de la materialidad de la operación.

17-I- VERIFICACION DE UN DOCUMENTO DIGITAL O SELLO DIGITAL

La integridad y autoría de un documento digital con firma electrónica avanzada o sello digital será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

Comentarios al artículo 17-I

Esta es la prueba que deberá desahogarse en caso de conflicto.

La clave pública del autor son los datos contenidos en un certificado digital que permiten la verificación de la autenticidad de la Firma Electrónica Avanzada del firmante, según indica el artículo 2, fracción VII de la Ley de Firma Electrónica Avanzada aplicable supletoriamente.

17-J- OBLIGACIONES DEL TITULAR DE UN CERTIFICADO EMITIDO POR EL SAT

El titular de un certificado emitido por el Servicio de Administración Tributaria, tendrá las siguientes obligaciones:

I. Actuar con diligencia y establecer los medios razonables para evitar la utilización no autorizada de los datos de creación de la firma.

II. Cuando se emplee el certificado en relación con una firma electrónica avanzada, actuar con diligencia razonable para cerciorarse de que todas las declaraciones que haya hecho en relación con el certificado, con su vigencia, o que hayan sido consignados en el mismo, son exactas.

III. Solicitar la revocación del certificado ante cualquier circunstancia que pueda poner en riesgo la privacidad de sus datos de creación de firma.

El titular del certificado será responsable de las consecuencias jurídicas que deriven por no cumplir oportunamente con las obligaciones previstas en el presente artículo.

Comentarios al artículo 17-J

El cumplimiento de estas obligaciones liberará de responsabilidades de cualquier tipo al titular del certificado a partir de la fecha en que lo cumpla.

17-K- BUZON TRIBUTARIO PARA PF Y PM

((1)) Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

(Fracción I. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido y podrá enviar mensajes de interés.

II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

CONSULTA DEL BUZON TRIBUTARIO

(Segundo párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria a cualquiera de los mecanismos de comunicación que el contribuyente registre de los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante los mecanismoselegidos, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

HABILITACION, REGISTRO Y ACTUALIZACION DEL BUZON TRIBUTARIO

Para efectos de lo previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán habilitar el buzón tributario, registrar y mantener actualizados los medios de contacto, de acuerdo con el procedimiento que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

CONTRIBUYENTE QUE NO HABILITE O MANTENGA ACTUALIZADO EL BUZON TRIBUTARIO

Cuando el contribuyente no habilite el buzón tributario o señale medios de contacto erróneos o inexistentes, o bien, no los mantenga actualizados, se entenderá que se opone a la notificación y la autoridad podrá notificarle conforme a lo señalado en el artículo 134, fracción III de este Código.

Comentarios al artículo 17-K

Esta forma de comunicación electrónica entre la autoridad y el contribuyente se inaugura legalmente con la reforma de 2014, disponiendo que tanto los comunicados del SAT hacia el contribuyente como a la inversa deberán realizarse por este medio.

Entró en vigor el 30 de junio de 2014 para las personas morales y el 1 de enero de 2015 para las personas físicas. Asumo que en esta misma fecha entró en vigor plenamente el artículo 18 del CFF en su redacción propuesta y aprobada desde la reforma del año 2004, que hace alusión a que entrará en vigor hasta que el SAT establezca qué promociones se deben presentar por medios electrónicos y cuáles por medios impresos.

Como el Buzón Tributario y la obligación de mandar la información contable por Internet al SAT generó mucha inconformidad entre los contribuyentes, se interpusieron miles de demandas de amparo en su contra haciéndose valer (véanse los comentarios al artículo 28) diversos conceptos de violación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación dictó varias tesis de jurisprudencia declarando constitucional esta norma, como puede verificarse en la publicación del mes de octubre de 2016 del *Semanario Judicial de la Federación* . Por ejemplo, la Jurisprudencia 2a./J. 137/2016 (10a.) con el texto siguiente:

> **BUZON TRIBUTARIO. EL ARTICULO 17-K DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL ESTABLECER ESE MEDIO DE COMUNICACION ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA AUTORIDAD HACENDARIA, NO VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURIDICA (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013).** El citado precepto dispone que las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual, la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido, y los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal, estableciendo el mecanismo para corroborar su autenticidad y correcto funcionamiento inicial. Lo anterior permite observar que el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación sólo instaura un nuevo canal de comunicación entre el contribuyente y la autoridad hacendaria aprovechando los avances tecnológicos, precisando con toda claridad cuál será su propósito y la forma en que se le dotará de eficacia, con lo cual, se deja en claro al contribuyente a qué atenerse, pues la norma le permite conocer que tendrá asignado un buzón tributario para interactuar e intercambiar información con la autoridad hacendaria, de manera que tiene la certeza de que, a través de ese medio, le efectuará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita y que, por la misma vía, deberá presentar sus promociones, solicitudes, avisos, dar cumplimiento a sus obligaciones y a los requerimientos que se le formulen, así como realizar consultas sobre su situación fiscal, aunado a que la redacción de la norma impide a la autoridad cualquier actuación arbitraria o excesiva, en la medida en que establece con precisión el objeto y finalidad del buzón tributario, el cual no podrá utilizarse para cuestiones diversas de las expresamente establecidas por el legislador. En esos términos, el artículo 17-K invocado, no viola el derecho a la seguridad jurídica reconocido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tomando en consideración, que sólo propone delimitar lo que podrá enviarse a través del citado medio, y no detalla cómo se hará el envío respectivo, esto es, cómo se efectuarán las notificaciones por esa

vía ni bajo qué parámetros se tendrán por realizadas, a fin de constatar que la información respectiva ha sido entregada al receptor, pues esos aspectos se regulan esencialmente en el artículo 134 del referido código tributario.

No. de Registro 2012918. Décima Epoca. Segunda Sala. Jurisprudencia. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* . Octubre de 2016. Materia administrativa-constitucional. Tesis 2a./J. 137/2016 (10a.), p. 694.

Listados de trámites y servicios que se presentan a través del Buzón Tributario

En el portal del SAT se publicó esta lista que se encuentra visible en la liga: htpp://www.sat.gob.mx/fichastematicas/buzon tributario/Paginas/servicios.aspx

a) Confirmación de medios de contacto.

b) Notificación electrónica.

c) Mensajes de interés.

d) Recurso de Revocación en Línea.

e) Consultas y autorizaciones.

f) Solicitud de Condonación para Contribuyentes en Concurso Mercantil.

g) Hechos u omisiones.

h) Consulta de devolución automática.

i) Contabilidad Electrónica.

j) Aviso de intención para acceder al programa de destrucción de vehículos de autotransporte de pasaje y carga.

k) Declaración informativa sobre el estímulo fiscal aplicado a los fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados.

l) Manifestación del prestatario para la aplicación del estímulo fiscal del IVA por la prestación de servicios parciales de construcción de inmuebles destinado a casa habitación (forma oficial 61).

m) Información de ingresos exentos por servicios parciales de construcción de casa habitación (forma oficial 78).

n) Información de los préstamos con partes relacionadas de las sociedades cooperativas de producción (forma oficial 80).

ñ) Consulta global de cumplimiento.

o) Aviso del estímulo por renovación o sustitución vehicular.

p) Solicitud de serie y número de folio para la destrucción de vehículos.

q) Informe de series y folios cancelados.

r) Informativa sustitución.

s) Informativa renovación.

Para el año 2020 se estableció que si los contribuyentes no actualizaban sus datos de contacto ante el SAT, podrá notificarles por estrados considerando que el contribuyente se opone a la notificación. Lo mismo si no habilita su Buzón Tributario y señala medios de contacto erróneos o inexistentes.

17-L- USO DEL BUZON TRIBUTARIO POR PARTE DE AUTORIDADES

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar el uso del buzón tributario previsto en el artículo 17-K de este Código cuando las autoridades de la administración pública centralizada y paraestatal del gobierno federal, estatal o municipal, o los organismos constitucionalmente autónomos tengan el consentimiento de los particulares, o bien, estos últimos entre sí acepten la utilización del citado buzón.

Las bases de información depositadas en el mencionado buzón en términos de este artículo, no podrán tener un uso fiscal para los efectos de lo dispuesto en el artículo 63, primer párrafo de este Código.

Comentarios al artículo 17-L

El Buzón Tributario puede ser utilizado por los tres niveles de gobierno y los particulares como medio de comunicación electrónica entre ellos, sin poder usar la información ahí depositada para fines fiscales. Habrá reglas generales para tal uso.

Es evidente la confianza que tiene el SAT en la fortaleza de su plataforma electrónica.

TITULO II

DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

CAPITULO UNICO

18- FORMALIDADES PARA LAS PROMOCIONES

Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 de este Código, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.

PROMOCIONES A TRAVES DEL BUZON TRIBUTARIO

Las promociones deberán enviarse a través del buzón tributario y deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico.

CONTRIBUYENTES NO OBLIGADOS A UTILIZAR LOS DOCUMENTOS DIGITALES

Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 de este Código no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en este artículo. En estos casos, las promociones deberán presentarse en documento impreso y estar firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar. Las promociones deberán

presentarse en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria. Cuando no existan formas aprobadas, la promoción deberá reunir los requisitos que establece este artículo, con excepción del formato y dirección de correo electrónicos. Además deberán señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

DOCUMENTOS QUE NO SEAN DIGITALIZADOS

Cuando el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, debiendo incluir su dirección de correo electrónico. Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital.

PLAZO PARA CUMPLIR CON REQUISITOS OMITIDOS

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren los párrafos cuarto y quinto de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán especificar en el requerimiento la forma respectiva.

DECLARACIONES, SOLICITUDES DE INSCRIPCION O AVISOS AL RFC

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este Código.

Comentarios al artículo 18

Consultas y promociones

El derecho de petición contemplado en el artículo 8 constitucional da vida a este precepto; no obstante, el plazo razonable para producir la contestación no se contempla en su texto. Por su parte, el PJF ha dictado tesis que intentan explicar en qué consiste el plazo razonable, como la dictada por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito (visible en el *Semanario Judicial de la Federación* . Octava Epoca. Tomo XI. Marzo. Pág. 331. No. de registro en IUS8 217,050) que dice:

> **PETICION, DERECHO DE. TERMINO.** Si bien es cierto que el artículo 8 constitucional establece que la autoridad debe dictar un acuerdo escrito y hacerlo conocer en breve término al peticionario, ese breve término a que se refiere dicho precepto debe comprender el plazo relativo a los trámites burocráticos de rigor, esto es, a los trámites y términos a que están sujetos los funcionarios para dar cuenta con las promociones que se les turnan; por lo tanto el retardo por el trámite propio que se le debe dar a un escrito no tiene relevancia jurídica para conceder la protección constitucional, dado que la garantía que consagra el precepto en comento, consiste en que a toda petición hecha a la autoridad por escrito y de manera pacífica y respetuosa, recaiga en breve término el acuerdo respectivo, lo cual supone que la

autoridad esté en aptitud física de poder emitir el acuerdo o resolución que proceda. Además, la garantía consagrada en favor de los particulares en el precepto de referencia no implica que en una sola resolución se decida en definitiva sobre lo pedido, pues si para ello se requiere de un trámite especial, éste debe de cubrirse previamente a resolver en definitiva la petición formulada por el particular.

El artículo 37 del CFF establece que el silencio de la autoridad para contestar da lugar a presumir que se ha dictado resolución negativa a la pretensión del particular si su instancia no se resuelve en el plazo de tres meses a partir de que quede integrado el expediente. Pero las consultas no pueden dar lugar a esta clase de resoluciones negativas *fictas,* porque el particular espera, ante su duda, una respuesta concreta y aplicable a la hipótesis planteada; no necesariamente una respuesta negativa o positiva. No ocurre así en las solicitudes de confirmación de criterio que sí esperan –por la forma en que se redactan y el fondo que contienen– una respuesta positiva a favor del particular. En este caso, ante el silencio de la autoridad se configura claramente la resolución negativa *ficta* . Sin embargo, dada la disposición del artículo 34 del CFF, tal resolución no es impugnable. Por tanto, se sugiere ver los comentarios a ese numeral.

Formalidades para las promociones

Este numeral sufrió una reforma total publicada en el DOF del 5 de enero de 2004, a fin de que se utilicen los medios electrónicos para presentar las promociones; sin embargo, por lo dispuesto en el artículo segundo transitorio, fracción II, esta reforma entrará en vigor hasta en tanto el SAT establezca las promociones que se deberán presentar por medios electrónicos y en documento impreso; creo que con la entrada en vigor del artículo 17-K que contiene la reglamentación del buzón tributario también entrará plenamente en vigencia la redacción del artículo 18 realizada desde 2004 y en suspenso desde esa fecha, a partir del 30 de junio de 2014 para las personas morales y 1 de enero de 2015 para las personas físicas.

18-A- FORMALIDADES DE LAS PROMOCIONES PARA LAS QUE NO HAYA FORMA OFICIAL

Las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales en las que se formulen consultas o solicitudes de autorización o régimen en los términos de los artículos 34, 34-A y 36 Bis de este Código, para las que no haya forma oficial, deberán cumplir, en adición a los requisitos establecidos en el artículo 18 de este Código, con lo siguiente:

I. Señalar los números telefónicos, en su caso, del contribuyente y el de los autorizados en los términos del artículo 19 de este Código.

II. Señalar los nombres, direcciones y el registro federal de contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.

III. Describir las actividades a las que se dedica el interesado.

IV. Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción.

V. Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.

VI. Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.

VII. Indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido previamente planteados ante la misma autoridad u otra distinta, o han sido materia de medios de defensa ante autoridades administrativas o jurisdiccionales y, en su caso, el sentido de la resolución.

VIII. Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión. Asimismo, deberá mencionar si se encuentra dentro del plazo para que las autoridades fiscales emitan la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código.

Si el promovente no se encuentra en los supuestos a que se refieren las fracciones II, VII y VIII de este artículo, deberá manifestarlo así expresamente.

(Tercer párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, se estará a lo dispuesto en el artículo 18, sexto párrafo de este Código.

Comentarios al artículo 18-A

Datos complementarios al formular consultas o autorizaciones

Es evidente que las autoridades requieren de ilustrarse en forma abundante con el tema de la consulta o régimen que se somete a su conocimiento y con el perfil del contribuyente que la realiza, con la clara intención de contar con todos los elementos para resolver la cuestión efectivamente planteada y precaverse de solicitudes insidiosas o de mala fe. Destaca entre ellos el relativo a describir las razones de negocio que motivan la operación planteada porque la autoridad va a juzgar sobre la necesidad de realizarla, lo que generará controversias en la medida en que la autoridad dude de su necesidad.

Los requisitos expresados en la norma sólo se deben cumplir cuando no exista formato oficial a utilizar.

Residentes en el extranjero sin número de identificación fiscal

Las autoridades fiscales han externado su criterio mediante la RM, según la cual los residentes en el extranjero quedan relevados de proporcionar su número de identificación fiscal cuando de conformidad con la legislación de su país de residencia no estén obligados a contar con dicho número.

Obligación de informar si se encuentra sujeto a una auditoría

En enero de 2001 se incorporó la fracción octava para obligar a quienes formulen una consulta ante las autoridades fiscales a indicar si son objeto de las facultades de revisión realizada por aquéllas. Es clara la intención del legislador de no exponer a las autoridades a resoluciones contradictorias que pudieran originarse cuando los contribuyentes acuden al área jurídica de las administraciones fiscales, a fin de solicitar la resolución de una consulta respecto de un criterio con el que no estaban de acuerdo con los auditores que les

desarrollaban la visita domiciliaria de auditoría; si la resolución resultaba favorable para el particular, podía oponerla al criterio de los revisores, siendo que éstos habían ignorado la formulación de la consulta.

Si se omite algún requisito, la autoridad podrá requerir de su cumplimiento dentro del plazo de 10 días; si no existiere tal requerimiento, la autoridad deberá resolver la consulta.

18-B- PROCURADURIA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva.

Comentarios al artículo 18-B

Ombudsman fiscal

El funcionamiento, alcance y organización de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) se encuentra en su Ley Orgánica publicada en el DOF de 4 de septiembre de 2006, reformada según publicación en el DOF del 7 de septiembre de 2009, habiendo entrado en vigor el día siguiente.

Según esta ley, la PRODECON es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión.

En el artículo 5 se hallan señaladas sus atribuciones, entre ellas: atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales; representar al contribuyente interponiendo los medios de defensa que procedan cuando no exceda el asunto de 30 salarios mínimos elevados al año; formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto de la legalidad de los actos de las autoridades; denunciar posibles ilícitos de funcionarios fiscales y, entre otras, identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes.

19- REPRESENTACION DE PARTICULARES

En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, acompañando copia de la identificación del contribuyente o representante legal, previo cotejo con su original.

REGISTRO DE REPRESENTANTES LEGALES

El otorgante de la representación podrá solicitar a las autoridades fiscales la inscripción de dicha representación en el registro de representantes legales de las autoridades fiscales y éstas expedirán la constancia de inscripción correspondiente. Con dicha constancia, se podrá acreditar la representación en los trámites que se realicen ante dichas autoridades. Para estos efectos, el Servicio de Administración Tributaria podrá simplificar los requisitos para acreditar la representación de las personas físicas o morales en el registro de representantes legales, mediante reglas de carácter general.

La solicitud de inscripción se hará mediante escrito libre debidamente firmado por quien otorga el poder y por el aceptante del mismo, acompañando el documento en el que conste la representación correspondiente, así como los demás documentos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria. Es responsabilidad del contribuyente que hubiese otorgado la representación y la hubiese inscrito, el solicitar la cancelación de la misma en el registro citado en los casos en que se revoque el poder correspondiente. Para estos efectos, se deberá dar aviso a las autoridades fiscales dentro de los 5 días siguientes a aquél en que se presente tal circunstancia; de no hacerlo, los actos que realice la persona a la que se le revocó la citada representación surtirán plenos efectos jurídicos.

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos.

Quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción.

ESCRITURAS PUBLICAS QUE SE CONTENGAN EN DOCUMENTOS DIGITALES

Para los efectos de este artículo, las escrituras públicas que se contengan en documentos digitales en los términos de lo dispuesto por el artículo 1834-Bis del Código Civil Federal, deberán contener firma electrónica avanzada del fedatario público.

FIRMA DE PROMOCIONES EN DOCUMENTOS DIGITALES

Cuando las promociones deban ser presentadas en documentos digitales por los representantes o los autorizados, el documento digital correspondiente deberá contener firma electrónica avanzada de dichas personas.

Comentarios al artículo 19

Gestión de negocios

La gestión de negocios, según el artículo 1396 del Código Civil, es el acto mediante el cual uno, sin mandato y sin estar obligado a ello, se encarga del asunto de otro.

No se autoriza en los trámites administrativos.

Representación

La representación es la facultad que tiene una persona de actuar, obligar y decidir en nombre y por cuenta de otra, y en cambio el apoderado es un mandatario que se obliga, por medio de un contrato de mandato, a ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga (artículo 2546 del Código Civil).

La forma de otorgar la representación contenida en este numeral es menos formal que la contenida en el Código Civil, la cual siempre es por escritura pública cuando se trata de asuntos con un valor superior al equivalente a mil veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal al momento de otorgarse (artículo 2555, fracción II del Código Civil).

El otorgamiento de la representación ante las autoridades fiscales se puede hacer **(i)** mediante escritura pública; **(ii)** mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante, aceptante y testigos ante **(i)** las autoridades fiscales o **(ii)** ante notario o fedatario público como un juez o un notario público.

Para Bernardo Pérez Fernández del Castillo, en su libro *Derecho Notarial* (Editorial Porrúa, segunda edición, México, 1983), existen distinciones entre mandato y poder: “la primera distinción consiste en que la fuente jurídica del mandato es un contrato y la del poder, una declaración unilateral de voluntad; la segunda, es que el mandato tiene como objeto la prestación de servicios, consistentes en la realización de actos jurídicos por cuenta del mandante y el poder se refiere a la ejecución de la representación autónoma y abstracta, o sea, a la actuación a nombre de otra persona para que los actos efectuados surtan en el patrimonio del representado, de tal manera que la relación jurídica vincula directa e inmediatamente al representante con el representado. La tercera estriba en que el mandato no es representativo; sin embargo, puede serlo si va unido con el otorgamiento de un poder, es decir, el mandato siempre requiere del poder para ser representativo, de manera que surte efectos entre mandante y tercero. Gran parte de la doctrina y la legislación contemporánea, confunde o simplemente mezcla estas dos figuras jurídicas. En la doctrina mexicana es frecuente su confusión, y a veces se considera al mandato sin representación como una especie de éste, cuando en realidad es la regla.”

Resulta interesante en este tema conocer el criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, visible en el *Semanario Judicial de la Federación* de junio de 2001. Tesis I.3o.C.229C, que dice:

> **REPRESENTANTE LEGAL Y ADMINISTRADOR DE SOCIEDADES. DIFERENCIAS ENTRE REPRESENTACION FUNCIONAL U ORGANICA Y MANDATO.** El artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en su párrafo primero, establece en forma genérica que la representación de toda sociedad mercantil corresponderá a su administrador o administradores, quienes podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezca la ley y el contrato social. Asimismo, establece que el órgano de administración de las sociedades o la asamblea de socios, puede otorgar poderes a personas ajenas a dicho órgano sin restricción de las facultades de éste. La razón de que la ley admita que la administración tanto de una sociedad de responsabilidad limitada como de una sociedad anónima pueda confiarse a personas no socias de las personas morales, tiene la finalidad de dar elasticidad de organización y no cerrar el camino a necesidades distintas que pueden manifestarse en la imposibilidad de los socios de asumir

directamente los cargos de administración, o en la conveniencia de acudir a especiales competencias y aptitudes de personas extrañas. Así, se distingue entre representación funcional u orgánica, de la negocial u otorgada por virtud de un mandato. Unicamente esta última es representación en sentido técnico, en tanto que los administradores son orgánicamente los representantes de la sociedad, pero el contrato social puede habilitar sólo a algunos para concretar la función. El cometido de todo administrador es, naturalmente, el de administrar el patrimonio de la persona jurídica; es aquél a quien se confía la realización de los fines de la sociedad; comprende todos los medios que sirven para la consecución del objeto indicado en el acta constitutiva; por ello, se acumulan en él los poderes de la capacidad jurídica que son fundamentalmente de formación y de declaración de la voluntad del ente.

Administración y representación corresponden precisamente a la aplicación de estas dos prerrogativas del órgano. Por tanto, el nombramiento del órgano de administración no confiere ningún mandato, aunque el artículo 142 de la referida ley establezca que la administración de la sociedad anónima estará a cargo de uno o varios mandatarios temporales, y el 157 que los administradores tendrán la responsabilidad inherente a su mandato y la derivada de las obligaciones que la ley y los estatutos les imponen. La representación y el mandato se distinguen de una manera especial en una persona moral, dado que los representantes legales de ésta son órganos para la formación y ejecución de la voluntad social y por ello en cierto sentido son parte integrante de la misma persona moral y se identifican con ella, en tanto que los mandatarios de la misma persona moral no forman parte de ésta, sino que son personas extrañas a la persona moral en cuestión. Esta diferencia se basa en que el objeto de una sociedad tiene dos dimensiones en contraste, a saber, un lado negativo, por cuanto los representantes legales de ella no están facultados ni pueden realizar actos que sean contrarios o ajenos al objeto social, y otro lado positivo, en virtud de que dichos representantes legales en principio están facultados y pueden llevar a cabo todos los actos que se requieran para la realización del objeto social. De este último aspecto se deriva la regla general de que los integrantes del órgano de administración de la sociedad, como representantes de la sociedad, en principio están facultados y pueden llevar a cabo todos los actos que requiera la realización del objeto social, salvo las limitaciones que expresamente se les hayan impuesto, puesto que de conformidad con lo previsto por el primer párrafo del artículo 10 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, podrán realizar todas las operaciones inherentes al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente establezca la ley y el contrato social. En cambio, para los mandatarios, aun los de una sociedad, rige la regla inversa, o sea, que sus facultades son sólo aquellas que expresamente se les hayan conferido para realizar determinados actos. A diferencia de los deberes legales y sociales de los administradores como órgano social, previstos por la ley o el acta constitutiva, o acuerdo de asamblea, las obligaciones de los mandatarios están reguladas por los artículos 2566, 2568, 2569 y 2570 del

Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal. Los deberes de los administradores pueden agruparse en dos grandes categorías: deberes que se reflejan en las relaciones internas, es decir, frente a los socios y a la sociedad, y deberes que se reflejen en el exterior, frente a los acreedores y frente al público en general. La acción de responsabilidad de la sociedad contra los administradores es de naturaleza social y corresponde a las asambleas de las sociedades de responsabilidad limitada y anónima, porque tiene por objeto reintegrar el capital social perdido por los abusos o mala gestión de los administradores. Luego, cuando alguno de los administradores de una sociedad de responsabilidad limitada o anónima, pretende fincar responsabilidad en contra de otros de la misma sociedad, es requisito que esa responsabilidad sea exigida por la asamblea general de accionistas, la que designará la persona que haya de ejercitar la acción correspondiente, como lo prevén los artículos 76 y 161 de la Ley General de Sociedades Mercantiles. Por otra parte, la acción de responsabilidad civil contra los representantes o mandatarios de una sociedad mercantil, por no ser éstos administradores de la sociedad, según lo antes considerado, no está sujeta a la mencionada condición o requisito de procedibilidad, sino que puede ejercitarse en cualquier tiempo, a falta de pacto en contrario, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2569 del multicitado código sustantivo civil. En consecuencia, si en un juicio una persona moral ejercita la acción de responsabilidad civil, contra otra física o moral que fungió como su administrador o mandatario, no puede considerarse que la acción está sujeta al requisito previo de que la asamblea de socios acuerde el ejercicio de la acción conforme a lo previsto en los artículos 76 y 161 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, porque ese requisito sólo se surte cuando la acción se ejercita contra los administradores orgánicos.

Inscripción de representantes legales

Se establece el registro de representantes legales de los contribuyentes, a fin de que puedan acreditar su representación ante las autoridades fiscales en cualquier trámite que realicen ante ellas; en su origen este registro existía contemplado sólo para la interposición de recursos administrativos. Obsérvese que incurre en la misma confusión anotada párrafos arriba entre apoderado y representante legal.

Se destaca por su importancia el hecho de que mientras no se dé de baja de este registro a un representante o apoderado al cual se le hayan revocado los poderes o la representación, su actuación surtirá plenos efectos jurídicos. Esta norma es protectora de los intereses del fisco, quien no puede conocer de dicha revocación, por lo que el otorgante sufrirá en su perjuicio por los actos realizados por el representante o apoderado, lo que desde luego hace nacer acciones de responsabilidad diferentes a la fiscal entre ambos particulares.

Representante administrativo

Destaca la fórmula del “representante administrativo”, descrito en el cuarto párrafo del artículo en comento, que es el autorizado para escuchar notificaciones en estos trámites y quien puede hacer promociones y presentar pruebas dentro de ellos, pero esta autorización no lo legitima para promover recursos administrativos o juicios a nombre del contribuyente. El “representante administrativo” obliga con sus actos procedimentales al particular, quien no podrá desconocerlos. Esta figura no amerita reconocimiento expreso de las autoridades fiscales, como sí ocurre en las instancias contenciosas por el Tribunal, por lo que su simple mención en la promoción le perfecciona.

19-A- PRESENTACION DE DOCUMENTOS DIGITALES POR PERSONAS MORALES

Las personas morales para presentar documentos digitales podrán optar por utilizar su firma electrónica avanzada o bien hacerlo con la firma electrónica avanzada de su representante legal. En el primer caso, el titular del certificado será la persona moral. La tramitación de los datos de creación de firma electrónica avanzada de una persona moral, sólo la podrá efectuar un representante de dicha persona, a quien le haya sido otorgado ante fedatario público, un poder general para actos de dominio o de administración; en este caso, el representante deberá contar previamente con un certificado vigente de firma electrónica avanzada. Dicho trámite se deberá realizar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17-D de este Código.

Las personas morales que opten por presentar documentos digitales con su propia firma electrónica avanzada, deberán utilizar los datos de creación de su firma electrónica avanzada en todos sus trámites ante el Servicio de Administración Tributaria. Tratándose de consultas o del ejercicio de los medios de defensa, será optativo la utilización de la firma electrónica avanzada a que se refiere el párrafo anterior; cuando no se utilice ésta, la promoción correspondiente deberá contener la firma electrónica avanzada del representante de la persona moral.

Se presumirá sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales, fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en el que se presentaron los documentos digitales.

Comentarios al artículo 19-A

Destaca por su trascendencia el contenido del último párrafo de este artículo cuando establece la presunción legal, *iure et de iure* , de que los documentos digitales que contengan la Firma Electrónica Avanzada de las personas morales, fueron presentados por el administrador único, el presidente del Consejo de Administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en el que se presentaron los documentos digitales.

En primer lugar debo señalar que, a mi juicio, la norma no está contemplando una responsabilidad colectiva, habida cuenta de la utilización de la conjunción disyuntiva “o”, así como el hecho de contemplar figuras de administración de la sociedad excluyentes entre sí, como el administrador único y el presidente del Consejo de Administración, además de que por estricta lógica no puede atribuirse la utilización en conjunto de la Firma Electrónica Avanzada, que será sólo una tecla de la computadora, por lo que creo que deberá imputarse responsabilidad a sólo uno de los individuos señalados, el que teniendo acceso a dicha clave haya presentado efectivamente el documento.

Opinar en sentido contrario nos llevaría a imputar responsabilidades fiscales o penales a quien o quienes no hubieren realizado la conducta de presentar el documento mediante el cual se comete una infracción o un delito, lo que se antoja violatorio de garantías individuales.

Por otra parte, la complejidad legislativa en materia tributaria obliga a que las declaraciones de contribuciones deban ser elaboradas por profesionales de la contaduría pública con base en la contabilidad del contribuyente que también es elaborada por dichos profesionales, por lo que es aconsejable otorgar a ellos la Firma Electrónica Avanzada, a fin de que puedan responder técnicamente de las irregularidades que se hubieren detectado; de otro modo le será imputable a las personas referidas en el texto. Desde luego es válida la pregunta de si dicha imputación puede alcanzar efectos de responsabilidad penal, dada la presunción *iure et de iure*contenida en la norma.

La Primera Sala de la SCJN ha resuelto que lo dispuesto en el último párrafo del artículo en comento no aplica para determinar la responsabilidad penal, argumentando que el procesado tiene derecho a ofrecer las pruebas pertinentes para demostrar su inocencia y no debe obstaculizarse su defensa con esta presunción que, en primera intención, parece *iure et de iure* .

En estas dos tesis aparece expresado su criterio:

> **FIRMA ELECTRONICA AVANZADA. LA PRESUNCION PREVISTA EN EL ARTICULO 19-A, PARRAFO ULTIMO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO PENAL.** El precepto y párrafo citados prevén que se presumirá, sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan Firma Electrónica Avanzada de las personas morales fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en que se presentaron los documentos digitales. Ahora bien, la limitante “sin que se admita prueba en contrario” contenida en esa presunción no debe entenderse dirigida al procedimiento penal, toda vez que el artículo 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008, establece las garantías que, en todo proceso penal, tendrá el inculpado, entre las que se encuentra la relativa a que se le recibirán los testigos y demás pruebas que ofrezca, así como a que se le defienda por un abogado o persona de confianza o bien un defensor de oficio designado

por la autoridad ante la que declare; por lo que la presunción referida no está encaminada a considerarse en un procedimiento penal, específicamente cuando alguna actuación se fundamente en el artículo 19-A, párrafo último, del Código Fiscal de la Federación. Además, el derecho fundamental a la adecuada defensa entraña una prohibición para el Estado consistente en no entorpecer el ejercicio del derecho de defensa del gobernado y un deber de actuar, no impidiendo u obstaculizando el ejercicio de las cargas procesales que corresponden dentro del proceso penal para desvirtuar la acusación del Ministerio Público.

Amparo en revisión 445/2013. 23 de octubre de 2013. Cinco votos de los ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

FIRMA ELECTRONICA AVANZADA. LA PRESUNCION PREVISTA EN EL ARTICULO 19-A, PARRAFO ULTIMO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PRESUNCION DE INOCENCIA, EN SUS VERTIENTES DE REGLA PROBATORIA Y ESTANDAR DE PRUEBA. El precepto y párrafo citados prevén que se presumirá, sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en que se presentaron los documentos digitales. Dicha presunción no impacta en la materia penal, por lo que la autoridad ministerial debe probar la existencia de la conducta ilícita relacionada con la presentación de documentos digitales por los representantes de una persona moral, ante lo cual el sujeto activo estará en posibilidad de demostrar que la conducta no le es imputable, debiéndosele admitir todas las pruebas tendentes a demostrarlo y, por ende, no se releva al juzgador de su deber de analizar todas las pruebas aportadas al proceso, tanto las que permitan acreditar la tipicidad de la conducta, como las que la desvirtúen. De ahí que el principio de presunción de inocencia, en su vertiente de regla probatoria, que establece los requisitos que debe cumplir la actividad probatoria y las características que deben reunir los medios de prueba aportados por el Ministerio Público para poder considerar que existe prueba de cargo válida y destruir así el estatus de inocente que tiene todo procesado, no es vulnerado. Además, el hecho de que el inculpado deba allegar al proceso los elementos de prueba respecto de su inocencia, no implica que se esté relevando al órgano acusador de la carga de adminicular y comprobar los elementos de culpa, ya que la presunción de inocencia sólo se agota en la medida en que existan pruebas suficientes que acrediten la responsabilidad del inculpado y que éstas no hayan sido desvirtuadas por la defensa. Por las mismas razones, el numeral analizado tampoco viola el principio de presunción de inocencia, en su vertiente de

estándar de prueba o regla de juicio, que ordena a los jueces la absolución de los inculpados cuando durante el proceso no se aportaron pruebas de cargo suficientes para acreditar la existencia del delito y su responsabilidad.

Amparo en revisión 445/2013. 23 de octubre de 2013. Cinco votos de los ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretaria: Carmina Cortés Rodríguez.

20- PAGO DE CONTRIBUCIONES CON MONEDA NACIONAL

Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR

En los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, a fin de determinar las contribuciones y sus accesorios se aplicará el Indice Nacional de Precios al Consumidor, el cual será calculado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía y se publicará en el Diario Oficial de la Federación dentro de los primeros diez días del mes siguiente al que corresponda.

TIPO DE CAMBIO PARA CONTRIBUCIONES Y ACCESORIOS

Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

TIPO DE CAMBIO PARA ACREDITAMIENTO DE IMPUESTOS

Cuando las disposiciones fiscales permitan el acreditamiento de impuestos o de cantidades equivalentes a éstos, pagados en moneda extranjera, se considerará el tipo de cambio que corresponda conforme a lo señalado en el párrafo anterior, referido a la fecha en que se causó el impuesto que se traslada o en su defecto cuando se pague.

CONTRIBUCIONES AL COMERCIO EXTERIOR

Para determinar las contribuciones al comercio exterior, así como para pagar aquellas que deban efectuarse en el extranjero, se considerará el tipo de cambio que publique el Banco de México en términos del tercer párrafo del presente artículo.

EQUIVALENCIA DE MONEDAS DISTINTAS AL DOLAR

La equivalencia del peso mexicano con monedas extranjeras distintas al dólar de los Estados Unidos de América que regirá para efectos fiscales, se calculará multiplicando el tipo

de cambio a que se refiere el párrafo tercero del presente artículo, por el equivalente en dólares de la moneda de que se trate, de acuerdo con la tabla que mensualmente publique el Banco de México durante la primera semana del mes inmediato siguiente a aquél al que corresponda.

MEDIOS DE PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES Y APROVECHAMIENTOS

Se aceptará como medio de pago de las contribuciones y aprovechamientos, los cheques del mismo banco en que se efectúe el pago, la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, así como las tarjetas de crédito y débito, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria. Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a $2,149,250.00,**(1)** así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a $368,440.00,**(1)** efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, tarjetas de crédito y débito o cheques personales del mismo banco, siempre que en este último caso, se cumplan las condiciones que al efecto establezca el Reglamento de este Código. Se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.

(1)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

APLICACION DE LOS PAGOS

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de ejecución.

II. Recargos.

III. Multas.

IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.

Cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa legal impugnando alguno de los conceptos señalados en el párrafo anterior, el orden señalado en el mismo no será aplicable respecto del concepto impugnado y garantizado.

PAGO DE CONTRIBUCIONES AJUSTADO A PESOS

Para determinar las contribuciones se considerarán, inclusive, las fracciones del peso. No obstante lo anterior, para efectuar su pago, el monto se ajustará para que las que contengan cantidades que incluyan de 1 hasta 50 centavos se ajusten a la unidad inmediata anterior y las que contengan cantidades de 51 a 99 centavos, se ajusten a la unidad inmediata superior.

DECLARACIONES INFORMATIVAS DISTINTAS A LAS DE PAGO

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se paguen mediante declaración, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá ordenar, por medio de disposiciones de carácter general y con el objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación, así como para allegarse de la información necesaria en materia de estadística de ingresos, que se proporcione en declaración distinta de aquélla con la cual se efectúe el pago.

MEDIOS DE PAGO QUE TAMBIEN SERAN APLICABLES A LOS PRODUCTOS Y APROVECHAMIENTOS

Los medios de pago señalados en el séptimo párrafo de este artículo, también serán aplicables a los productos y aprovechamientos.

TARJETAS DE CREDITO Y DEBITO

Para el caso de las tarjetas de crédito y débito, este medio de pago podrá tener asociado el pago de comisiones a cargo del fisco federal.

AUTORIZACION PARA OTROS MEDIOS DE PAGO

El Servicio de Administración Tributaria, previa opinión de la Tesorería de la Federación, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar otros medios de pago.

RETENCION DEL IVA POR PARTE DE LA SHCP

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público efectuará la retención del impuesto al valor agregado que le sea trasladado con motivo de la prestación de los servicios de recaudación que presten las entidades financieras u otros auxiliares de Tesorería de la Federación, el cual formará parte de los gastos de recaudación.

Comentarios al artículo 20

Pago

La forma normal de cumplir las obligaciones fiscales es mediante la transferencia electrónica de fondos; se admite en algunos casos el pago en efectivo, cheques personales, certificados o de caja, y existen formas para extinguir la obligación, como la compensación y la prescripción.

Los cheques personales del contribuyente deberán reunir los requisitos contemplados en el artículo 11 del RCFF, que básicamente son:

a) Que provengan de la cuenta del contribuyente.

b) Sean expedidos por el contribuyente para cubrir el entero de contribuciones y sus accesorios mediante declaraciones periódicas.

c) Expedirse a favor de la Tesorería de la Federación, Tesorería Estatal por contribuciones que administren o instituto fiscal autónomo, según sea el caso.

d) No negociables.

Obsérvese que el SAT requiere opinión de la Tesorería de la Federación para admitir otros medios de pago.

Esta disposición no admite el pago de deudas tributarias en especie; el artículo 25 de la Ley del Servicio de la Tesorería de la Federación lo permite en los casos en que no haya otra posibilidad de cubrir la contribución. También se prevé el pago en especie en el artículo 191 del CFF cuando ya hubiere iniciado el PAE.

Índice Nacional de Precios al Consumidor

El haber incorporado el INPC en el CFF en 1987 dio lugar a varios juicios de amparo resueltos a favor de los quejosos por considerarse una violación al principio de legalidad el permitir que uno de los elementos esenciales de la contribución, como es la base gravable, estuviera conformado mediante la aplicación de un índice que discrecionalmente establecería una autoridad administrativa como es el Banco de México. Para resolver la violación constitucional que ello representaba, el legislador adicionó en 1989 el artículo 20-Bis dando reglas al Banco de México a las que debía sujetarse para determinar el INPC y dejar fuera su discrecionalidad. (Ver "INDICE nacional de precios al consumidor. El artículo 20 del CFF es inconstitucional por violar la garantía de legalidad tributaria (texto vigente en 1997)" *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. Tomo II. Pleno. Octubre 1995. Pág. 52). Se recuerda que el que establece actualmente el INPC es el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, y debe cumplir con estas disposiciones.

Moneda extranjera

En este numeral se dan las reglas para la determinación de las contribuciones y sus accesorios cuando se opera en moneda extranjera, lo que es habitual en los negocios, considerándose los tipos de cambio en las dos formas básicas, **(i)** cuando se adquiere la moneda extranjera y **(ii)** cuando no hay adquisición de ella.

En el primer caso se utiliza el tipo de cambio al que se haya adquirido; en el segundo, el tipo de cambio publicado por el Banco de México. El primer caso se materializa en las adquisiciones reales o virtuales de la moneda extranjera, y el segundo cuando, sin haber adquisición, se ejecutan operaciones o cálculos con ellas en razón a los créditos o deudas que se tengan, utilizándose también para determinar las contribuciones en materia de comercio exterior y contribuciones que deban cubrirse en el extranjero. Las utilidades o pérdidas cambiarias generadas por la aplicación de estas dos formas de determinación tendrán efectos en el ISR.

Además, se fija la fecha que debe tomarse en cuenta para determinar el tipo de cambio de la moneda extranjera cuando se desea utilizar el derecho al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero contra el impuesto a pagar en el país.

Se dan las reglas para determinar la equivalencia de las monedas extranjeras con el peso mexicano, tomando como punto de referencia al dólar de los Estados Unidos de América, dado el consabido peso específico de esta moneda en el mercado internacional.

Medios de pago

Los medios de pago aceptados por el fisco federal encuentran aquí su regulación. Destaca por su interés el pago mediante la transferencia electrónica de fondos que es una medida

tendente a evitar los fraudes ocasionados mediante la alteración de los cheques de los contribuyentes por profesionales de la delincuencia.

Orden de aplicación de los pagos

Siguiendo las reglas generales del derecho común de la aplicación de los pagos a los créditos más antiguos y a los accesorios antes que al adeudo principal, este numeral enuncia las que se aplicarán a los pagos fiscales, orden que sólo podrá variarse si existe impugnación en contra de la validez de los accesorios. Debe notarse que la variación en la aplicación de los pagos opera aun sin que prospere la impugnación, lo que resulta anormal, toda vez que con el fácil mecanismo de la impugnación pueden aplicarse los pagos al crédito principal, congelándose el importe de los accesorios impugnados.

Información mediante declaraciones

En una inadecuada colocación legislativa, se introduce la posibilidad de que el fisco solicite información en declaraciones diferentes a la del pago. Debiera estar en el artículo 31, el cual regula lo relacionado con las declaraciones.

Otros medios de pago autorizados

Según la RM se aceptarán las tarjetas de crédito y de débito, debiendo las instituciones de crédito emisoras reunir algunos requisitos.

20-BIS- REGLAS PARA DETERMINAR EL INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR

El Indice Nacional de Precios al Consumidor a que se refiere el segundo párrafo del artículo 20 de este Código, que calcula el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, se sujeta a lo siguiente:

I. Se cotizarán cuando menos los precios en 30 ciudades, las cuales estarán ubicadas en por lo menos 20 entidades federativas. Las ciudades seleccionadas deberán en todo caso tener una población de 20,000 o más habitantes, y siempre habrán de incluirse las 10 zonas conurbadas o ciudades más pobladas de la República.

II. Deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos 1000 productos y servicios específicos agrupados en 250 conceptos de consumo, los cuales abarcarán al menos 35 ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía.

III. Tratándose de alimentos las cotizaciones de precios se harán como mínimo tres veces durante cada mes. El resto de las cotizaciones se obtendrán una o más veces mensuales.

IV. Las cotizaciones de precios con las que se calcule el Indice Nacional de Precios al Consumidor de cada mes, deberán corresponder al periodo de que se trate.

V. El Indice Nacional de Precios al Consumidor de cada mes se calculará utilizando la fórmula de Laspeyres. Se aplicarán ponderadores para cada rubro del consumo familiar

considerando los conceptos siguientes:

Alimentos, bebidas y tabaco; ropa, calzado y accesorios; vivienda; muebles, aparatos y enseres domésticos; salud y cuidado personal; transporte; educación y esparcimiento; otros servicios.

El Instituto Nacional de Estadística y Geografía publicará en el Diario Oficial de la Federación las entidades federativas, zonas conurbadas, ciudades, artículos, servicios, conceptos de consumo y ramas a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, así como las cotizaciones utilizadas para calcular el Indice Nacional de Precios al Consumidor.

Comentarios al artículo 20-BIS

Reglas a las que debe ajustarse el Instituto Nacional de Estadística y Geografía para determinar el INPC

En este artículo se encuentran las reglas establecidas por el Congreso de la Unión a las que deberá ajustarse el INEGI para determinar el INPC y no dejarlo a su arbitrio. La tesis jurisprudencial que le dio origen a este artículo es la siguiente:

> **INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. ARTICULO 20 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTIA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE).** El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Indice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución.
>
> *Semanario Judicial de la Federación* . IX Epoca. Tomo II. Pleno. Octubre de 1995. Pág. 52. RTFF. Año VIII, No. 96. Diciembre de 1995. Págs. 12 y 13.

Al inicio de vigencia de esta disposición ¿el Banco de México no cumplió con las reglas?

Llama la atención que en las revistas *Indices de Precios* editadas por el Banco de México (organismo obligado a determinar en esa época el INPC) de octubre de 1995 al de febrero de 1998, la institución informe que se cotizaron los precios de 1,600 productos en lugar de los 2,000 a que la obliga la ley en el artículo en comentario, lo que trae una ilegalidad de origen en la determinación del INPC en ese periodo.

En contra de esta aparente violación no se puede promover el juicio de amparo porque para el Pleno de la SCJN el Banco de México no tiene el carácter de autoridad, quedando sólo la interposición del juicio de nulidad en contra de la resolución que se apoye en estos índices para que sea el TFF quien decida si existe violación al artículo en comentario (Ver "AUTORIDAD para efectos del amparo. No tiene tal carácter el Banco de México." *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.* No. 55. Pleno. Julio de 1992. Pág. 22).

Esta irregularidad quedó confirmada con la reforma a este numeral para el año 2000, por medio de la cual se disminuyó de 2,000 a 1,000 el número de productos cuyos precios se deben cotizar para la determinación del INPC por parte del Banco de México. La Exposición de Motivos del Ejecutivo que dio pie a dicha reforma, explicó que obedecía a que el rango de cotizaciones que se exigía era demasiado amplio, enfrentando el Banco Central dificultades para cumplir apropiada y oportunamente con dicha disposición, utilizando en algunos casos un número inferior de bienes y servicios, lo que ha ocasionado controversia en los Tribunales poniendo en riesgo el esquema de actualizaciones y ajustes por inflación previsto en el sistema actual.

Para tener una información histórica del tema sugiero consultar las siguientes Tesis del PJF:

Índice Nacional de Precios al Consumidor. El artículo 20-Bis, fracción V, del Código Fiscal de la Federación no transgrede el principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, por no indicar las operaciones variables o incógnitas de la fórmula Laspeyres o por no precisar cómo se realizarán las sustituciones de las expresiones algebraicas por valores reales. Tesis: 2a. CXCII/2002. *Semanario Judicial de la Federación* . Enero 2003.

Índice Nacional de Precios al Consumidor. El artículo 20-Bis, fracción V, del Código Fiscal de la Federación no transgrede el principio de legalidad tributaria al disponer que el Banco de México fijará los ponderadores de dicho índice para cada rubro del consumo familiar. Tesis: 2a. CLXXV/2002. *Semanario Judicial de la Federación* . Diciembre de 2002.

Legalidad tributaria. Su alcance cuando el legislador faculta a una autoridad administrativa para establecer el valor de un factor que incide en el monto de la base gravable o en la cuantía de una obligación tributaria accesoria. Tesis: 2a. CLXX/2002. *Semanario Judicial de la Federación* . Diciembre de 2002.

Índice Nacional de Precios al Consumidor. Constituye un elemento necesario para determinar el monto de las contribuciones y, en tanto que es cuantificado por un órgano del Estado, las disposiciones que regulan su cálculo se encuentran sujetas al principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Tesis: 2a./J. 110/2000. *Semanario Judicial de la Federación* . Diciembre de 2000.

Índice Nacional de Precios al Consumidor. Para fijarlo es innecesario que la cotización de precios de cuando menos 1,000 productos y servicios específicos que refiere el artículo 20-Bis del Código Fiscal de la Federación, se lleve a cabo en cada una de las 30 ciudades. Tesis: 2ª./J. 199/2010.

Criterio actual de la SCJN

Considero que la siguiente tesis jurisprudencial va a impedir muchas de las impugnaciones en contra del procedimiento para determinar el INPC en una resolución que contenga determinación de actualización de créditos fiscales, toda vez que considera que la autoridad fiscal no tiene injerencia en ellos.

> **INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. FUNDAMENTACION DE UNA RESOLUCION DETERMINANTE DE UN CREDITO FISCAL ACTUALIZADO.** Para que la resolución emitida por la autoridad hacendaria, en el rubro de actualizaciones, esté debidamente fundada, debe citar los preceptos legales aplicables y las fuentes de las que derivaron los datos necesarios para realizar las operaciones que llevaron a determinar el crédito fiscal relativo, esto es, la fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación de los Indices Nacionales de Precios al Consumidor aplicados, de manera que se genere certidumbre al gobernado sobre la forma en que se obtuvo la cuantía correspondiente, sin embargo respecto de dichos valores que son calculados por el Banco de México, conforme al artículo 20-Bis del Código Fiscal de la Federación, es innecesario que en las resoluciones respectivas se citen además las fechas de publicación en el medio de difusión de referencia del procedimiento seguido al efecto, toda vez que, en su caso, la legalidad de dicho procedimiento no es atribuible a la autoridad fiscal y puede ser materia de análisis si el particular afectado considera ilegal una disposición de observancia general aplicada en su perjuicio en el procedimiento que precedió a la resolución expresamente impugnable y no necesariamente como aspecto de fundamentación de la resolución determinante del crédito fiscal.
>
> Contradicción de tesis 59/2011. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Séptimo Circuito. 23 de marzo de 2011. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Armida Buenrostro Martínez.
>
> Novena Época. Registro: 162121. Instancia: Segunda Sala. Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* XXXIII. Mayo de 2011. Materia: Administrativa. Tesis: 2a./J. 66/2011. Pág. 451.

Ahora bien, si la autoridad administrativa que aplica el cálculo no se ciñe a lo dispuesto por la ley, procede declarar su ilegalidad, al tenor del siguiente criterio de la SCJN:

INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. SU CALCULO SE ENCUENTRA SUJETO A CONTROL DE LEGALIDAD Y DE CONSTITUCIONALIDAD. En términos de lo previsto en los artículos 17-A, párrafo primero, 20, párrafo segundo y 20-Bis del Código Fiscal de la Federación, el legislador estableció en ejercicio de su libertad configurativa, la aplicación de factores de actualización o de ajuste que derivan de los valores del Indice Nacional de Precios al Consumidor, los que deben ser calculados por el Banco de México y publicados en el Diario Oficial de la Federación dentro de los diez primeros días del mes siguiente al que correspondan. De ahí que, en principio, dichos parámetros resultan ajenos a la capacidad contributiva de los gobernados porque para su establecimiento, únicamente se considera la cotización de tantos precios como se consideren indicativos y suficientes para orientar ese índice cuya finalidad es medir el cambio promedio de los precios en el tiempo. No obstante, los actos a través de los cuales se establecen y calculan aquéllos, pueden adolecer de vicios de legalidad o de constitucionalidad en la medida en que, por una parte, la actuación del legislador se encuentra sujeta a principios de razonabilidad que, en el caso, se traducen en la ponderación objetiva de los parámetros considerados para alcanzar el fin económico buscado; y, por otra, en cuanto que el legislador ha acotado la atribución del órgano que legalmente debe realizar su cálculo, a un procedimiento que debe seguirse tanto para levantar del mercado los datos relativos a los precios de un número mínimo de bienes en una cantidad también mínima de ciudades, que cumplan con determinados requisitos que reflejen su relevancia en el mercado nacional. Consecuentemente, la inobservancia de esos límites legislativos puede ser cuestionada cuando con base en ese indicador económico el gobernado resienta perjuicio en su esfera jurídica, pues aquél constituye un factor determinante en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, caso en el cual corresponderá a éste aportar los elementos, hechos o datos suficientes para demostrar el desapego de ese mecanismo o de sus elementos, al texto constitucional.

Amparo directo en revisión 4157/2013. Cervezas Cuauhtémoc Moctezuma, S.A. de C.V. 5 de marzo de 2014. Mayoría de cuatro votos de los ministros Sergio A. Valls Hernández, Alberto Pérez Dayán, Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Disidente: José Fernando Franco González Salas. Unanimidad de cinco votos con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Jorge Jannu Lizárraga Delgado.

Epoca: Décima Epoca. Registro: 2009136. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.* Libro 18. Mayo de 2015. Tomo II. Materia: Administrativa. Tesis: 2a. XXXI/2015 (10a.). Pág. 1708.

Donde:

$$UDI_{d,m} = UDI_{d-1,m} * n\sqrt{\frac{INCP_q}{INCP_{q-1}}}$$

d	=	Día del que se desea conocer el valor de la UDI.
m	=	Mes del año a que corresponda *d*.
UDId,m	=	Unidad de Inversión correspondiente al día *d* del mes *m* .

UDId–1,m	=	Unidad de Inversión correspondiente al día *d* del mes *m* .
*	=	Operador de multiplicación.
$\sqrt[n]{}$	=	Raíz enésima.

n	=	15
INPCq	=	Indice Nacional de Precios al Consumidor de la segunda quincena del mes inmediato anterior al mes *m* .
INPCq–1	=	Indice Nacional de Precios al Consumidor de la primera quincena del mes inmediato anterior al mes *m* .

n	=	Número de días naturales contados desde el 26 del mes *m* y hasta el día 10 del mes siguiente.
INPCq	=	Indice Nacional de Precios al Consumidor de la primera quincena del mes *m* .
INPCq–1	=	Indice Nacional de Precios al Consumidor de la segunda quincena del mes inmediato anterior al mes *m* .

n	=	Número de días naturales contados desde el 26 del mes inmediato anterior al mes *m* y hasta el día 10 del mes *m* .
INPCq	=	Indice Nacional de Precios al Consumidor de la primera quincena del mes inmediato anterior al mes *m* .
INPCq–1	=	Indice Nacional de Precios al Consumidor de la segunda quincena del mes antepasado al mes *m* .

20-TER- FORMULA PARA CALCULAR EL VALOR DE LA UNIDAD DE INVERSION

El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación el valor, en moneda nacional, de la unidad de inversión, para cada día del mes. A más tardar el día 10 de cada mes el Banco de México deberá publicar el valor de la unidad de inversión correspondiente a los días 11 a 25 de dicho mes y a más tardar el día 25 de cada mes publicará el valor correspondiente a los días 26 de ese mes al 10 del mes inmediato siguiente.

El valor de la unidad de inversión se calculará conforme a la siguiente fórmula:

$$UDI_{d,m} = UDI_{d-1,m} * \sqrt[n]{\frac{INCP_q}{INCP_{q-1}}}$$

Donde:

d	=	Día del que se desea conocer el valor de la UDI.
m	=	Mes del año a que corresponda *d*.
UDId,m	=	Unidad de Inversión correspondiente al día *d* del mes *m* .
UDId–1,m	=	Unidad de Inversión correspondiente al día inmediato anterior al día *d* del mes *m* .
*	=	Operador de multiplicación.

$\sqrt[n]{}$	=	Raíz enésima.

1. Para determinar el valor de la UDI para los días del 11 al 25 del mes *m* se utiliza:

n	=	15
INPCq	=	Indice Nacional de Precios al Consumidor de la segunda quincena del mes inmediato anterior al mes *m* .
INPCq–1	=	Indice Nacional de Precios al Consumidor de la primera quincena del mes inmediato anterior al mes *m* .

2. Para obtener el valor de la UDI para los días del 26 de cada mes al 10 del mes inmediato siguiente, se utiliza la siguiente formulación:

2.1. Para determinar el valor de la UDI para los días del 26 al último día del mes *m* se utiliza:

n	=	Número de días naturales contados desde el 26 del mes *m* y hasta el día 10 del mes siguiente.
INPCq	=	Indice Nacional de Precios al Consumidor de la primera quincena del mes *m* .
INPCq–1	=	Indice Nacional de Precios al Consumidor de la segunda quincena del mes inmediato anterior al mes *m* .

2.2. Para determinar el valor de la UDI para los días del 1 al 10 del mes *m* se utiliza:

n	=	Número de días naturales contados desde el 26 del mes inmediato anterior al mes *m* y hasta el día 10 del mes *m* .
INPCq	=	Indice Nacional de Precios al Consumidor de la primera quincena del mes inmediato anterior al mes *m* .
INPCq–1	=	Indice Nacional de Precios al Consumidor de la segunda quincena del mes antepasado al mes *m* .

Comentarios al artículo 20-TER

Unidades de Inversión

Las Unidades de Inversión (Udis) son una unidad de cuenta y se utilizan para que así se denominen las obligaciones de pago de sumas en moneda nacional convenidas en las operaciones financieras que celebren los correspondientes intermediarios, las contenidas en títulos de crédito, salvo en cheques y, en general, las pactadas en contratos mercantiles o en otros actos de comercio.

Fueron creadas por Decreto publicado en el DOF de 1 de abril de 1995.

Precisamente porque su determinación puede llegar a formar parte de un crédito fiscal y éste debe estar emitido con base en la ley, para no dejar al arbitrio de las autoridades, se faculta al Banco de México a fin de que, aplicando reglas técnicas, determine el valor de las Udis (véase el comentario al artículo 16-B de este Código).

El ajuste que se realice a los créditos, deudas, operaciones o el importe de los pagos por contratos de arrendamiento financiero, mediante las unidades de inversión se considera interés para efectos del ISR y para el IETU (artículo 9 de la LISR, artículo 3, fracción II de la LIETU).

21- ACTUALIZACION Y RECARGOS DE CONTRIBUCIONES Y APROVECHAMIENTOS NO CUBIERTOS

(1) Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, para tal efecto, la tasa se considerará hasta la centésima y, en su caso, se ajustará a la centésima inmediata superior cuando el dígito de la milésima sea igual o mayor a 5 y cuando la milésima sea menor a 5 se mantendrá la tasa a la centésima que haya resultado.

CAUSACION Y CALCULO DE LOS RECARGOS

Los recargos se causarán hasta por cinco años, salvo en los casos a que se refiere el artículo 67 de este Código, supuestos en los cuales los recargos se causarán hasta en tanto no se extingan las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales.

SOBRE GARANTIA DE OBLIGACIONES

En los casos de garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros, los recargos se causarán sobre el monto de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, cuando no se pague dentro del plazo legal.

SOBRE DIFERENCIAS Y BASE

Cuando el pago hubiera sido menor al que corresponda, los recargos se computarán sobre la diferencia.

Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Cuando los recargos determinados por el contribuyente sean inferiores a los que calcule la oficina recaudadora, ésta deberá aceptar el pago y procederá a exigir el remanente.

INDEMNIZACION POR CHEQUES NO PAGADOS

El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la

institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere.

RECARGOS EN PAGO A PLAZOS

Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, se causarán además los recargos que establece el artículo 66 de este Código, por la parte diferida.

RECARGOS SOBRE APROVECHAMIENTOS

En el caso de aprovechamientos, los recargos se calcularán de conformidad con lo dispuesto en este artículo sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere este artículo. No causarán recargos las multas no fiscales.

CONDONACION DE RECARGOS POR AJUSTES A PRECIOS EN OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS

Las autoridades fiscales podrán condonar total o parcialmente los recargos derivados de un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas, siempre que dicha condonación derive de un acuerdo de autoridad competente sobre las bases de reciprocidad, con las autoridades de un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, y dichas autoridades hayan devuelto el impuesto correspondiente sin el pago de cantidades a título de intereses.

OBLIGATORIEDAD DE ACTUALIZACION Y RECARGOS

En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.

Comentarios al artículo 21

Recargos

El fisco federal, en su carácter de acreedor, tiene derecho a ser indemnizado por la falta de pago oportuno de los créditos a su favor que deriven de sus funciones de Derecho Público, no así en los productos que derivan de sus funciones de Derecho Privado en donde las aplicables son las normas que rigen este derecho.

Congelamiento de recargos cuando hayan transcurrido cinco años

Cuando haya transcurrido el periodo citado, el fisco federal no tendrá derecho a cobrar más recargos sobre las cantidades actualizadas por tales cinco años. No confundir con la actualización del artículo 17-A de este CFF que seguirá calculándose hasta que se pague la

contribución. También se seguirán generando los recargos cuando no se hayan extinguido las facultades de comprobación del fisco federal contempladas en el artículo 67 de este CFF, que pueden llegar a la cantidad de 10 años.

Para evitar una especie de anatocismo, los recargos no se calculan por sobre los propios recargos, los gastos de ejecución ni por las multas impuestas por infracción a las disposiciones fiscales.

Las multas no fiscales no causarán recargos. Es el caso de todas las impuestas por violaciones a leyes administrativas que no son tributarias.

Indemnización por libramiento de cheques sin fondos

Cuando un cheque no sea pagado por fondos insuficientes procede el cobro del monto del cheque y una indemnización del 20% de su importe, apareciendo en la especie una situación excepcional de dos requerimientos por el mismo concepto en aras de proteger la garantía de audiencia del contribuyente. El primer requerimiento deberá conceder el plazo de tres días para que se realice el pago o se demuestre fehacientemente que las causas de falta de pago del título de crédito se deben a la institución crediticia; si no ocurren ninguno de los supuestos, procede un segundo requerimiento de pago cobrando el monto del cheque, la indemnización del 20% y los accesorios correspondientes.

Para acreditar que tenía fondos suficientes en la institución de crédito, el contribuyente inconforme deberá presentar ante la administración local de recaudación un escrito libre mediante el cual acompañe la documentación que acredite la existencia de los fondos, como pudieran ser los estados de cuenta o una constancia de la institución de crédito.

Por la redacción de este artículo entiendo que en este supuesto la ley ha dado por pagada la contribución con el título de crédito aunque éste haya carecido de fondos, lo que sucede al autorizarlo a cobrar el monto del importe del cheque “y los demás accesorios que correspondan” en lugar del importe de la contribución. Pareciera que la disposición contenida en el artículo 7 de la LGTOC de que el cheque se entiende recibido salvo buen cobro, encuentra aquí una excepción. Opinar en sentido contrario sería tanto como creer que el legislador está autorizando un doble pago a cargo del contribuyente, uno por el monto del cheque y otro por la contribución intentada de pagar con el documento.

Recargos en pagos provisionales

En las contribuciones que se pagan por ejercicios anuales con pagos provisionales a cuenta, si la contribución dejada de cubrir corresponde a alguno de estos pagos provisionales, el cómputo de los recargos (y de la actualización correspondiente) deberá detenerse en el momento de presentación de la declaración anual si ésta es anterior a la fecha límite que fija la ley para su presentación, o a la fecha en que se debió presentar la declaración anual, porque ésta marca la fecha en que los pagos provisionales deberán ser aplicados al crédito fiscal anual o definitivo que supervive por sobre los provisionales. De otra manera, pretender que subsisten los créditos fiscales emanados de los pagos provisionales con el impuesto anual hasta que ambos se paguen, sería tanto como duplicar el impuesto del ejercicio. La naturaleza jurídica de los pagos provisionales es accesoria a la del pago anual del cual forman parte; son créditos fiscales que, como su propio nombre lo indica, son provisionales, es decir, de vigencia temporal no definitiva, cuya existencia se limita a la fecha

del nacimiento del crédito anual. A grado tal son accesorios que, si no hay crédito anual o éste es menor, los pagos provisionales quedan a favor del contribuyente, y, en el caso de pagos provisionales no enterados, dada su existencia temporal, se actualizarán y causarán recargos hasta la fecha máxima en que debió presentarse la declaración anual; a partir de ella sólo subsiste el crédito fiscal anual. En los comentarios al artículo 4 de este Código sustento el criterio de que el crédito fiscal –en este caso anual– ya nació, aun cuando no esté determinado en cantidad líquida.

Si la determinación del crédito fiscal derivado del pago provisional no enterado es realizado extemporáneamente, pero en fecha anterior al nacimiento del impuesto anual definitivo, el crédito es procedente porque tiene vida propia, toda vez que aún no nace el crédito fiscal anual.

Al respecto es conveniente transcribir el criterio de un Tribunal Colegiado de Circuito:

> **RECARGOS. ES ILEGAL CALCULARLOS SOBRE PAGOS PROVISIONALES Y PAGOS DEFINITIVOS DE CONTRIBUCIONES.** De la interpretación sistemática del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación se deduce que los recargos se causan por la falta de pago oportuno de las contribuciones y se calculan sobre el monto de las citadas contribuciones actualizadas a la fecha en que se liquidan; por tanto, si la autoridad fiscal calcula recargos tanto por los importes de los pagos provisionales de las contribuciones omitidas como por el monto global de la contribución causada en el ejercicio fiscal, es evidente que duplica ilegalmente la cuantificación de tales recargos, pues las contribuciones causadas en el ejercicio fiscal no son más que la suma de los pagos provisionales que debieron cubrirse durante el citado ejercicio fiscal.
>
> *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. Tomo IV. 2o. T.C. del 6o.C. Octubre de 1996. Pág. 597.

Cómputo de recargos cuando hay saldos a favor

Si el saldo a favor se encuentra declarado antes de la declaración con saldo a cargo, se entenderá efectuado oportunamente el pago (aunque sea extemporáneo) cuando el contribuyente realice la compensación y no se computarán recargos hasta por el monto del saldo a favor, según dispone el artículo 12 del RCFF.

La consecuencia de tal disposición es la de que no se causan recargos.

Otra hipótesis contenida en el mismo numeral es la contraria, es decir, que primero se tiene el saldo a cargo y después el saldo a favor. En este supuesto sólo se causan recargos por el tiempo transcurrido entre la fecha del saldo a cargo y la compensación.

El artículo reglamentario citado contiene una medida de estricta justicia en una relación de derecho como es la tributaria, en donde las partes se encuentran en el mismo plano, en una situación de igualdad frente a la ley. Recordemos que la compensación es una forma de extinción de las obligaciones fiscales y es la misma figura existente en el derecho común; según el artículo 2185 del Código Civil, tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

Esta situación priva también en el caso de pagos de lo indebido.

Tasa de recargos

En los términos del artículo 16 del RCFF cuando se deban pagar recargos (o intereses las autoridades), la tasa aplicable en un mismo periodo mensual o fracción de éste, será siempre la que esté en vigor al primer día del mes o fracción de que se trate, independientemente de que dentro de dicho periodo la tasa de recargos o de interés varíe.

Imposibilidad legal de condonación de recargos

No se faculta a las autoridades fiscales a condonar ni actualización ni recargos, hacerlo es causa de responsabilidad oficial con sanciones de resarcimiento del daño pecuniario a cargo del funcionario.

Sin embargo, esta situación ha encontrado excepciones cuando lo autoriza el Legislativo, como aconteció en el año 2007, donde la Ley de Ingresos de la Federación, en su artículo séptimo transitorio, autorizó con requisitos no sólo la condonación de recargos, sino de la contribución misma.

Otro antecedente de condonaciones lo encontramos en el artículo décimo primero transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para 2004 mediante el que se autorizó al SAT, previo cumplimiento de requisitos, a celebrar convenio con los contribuyentes con la finalidad de condonar total o parcialmente multas y recargos respecto de créditos fiscales generados antes del 1 de enero de 2003.

Condonación de recargos en algunos casos de ajuste en materia de precios de transferencia

Cuando las autoridades fiscales de México y otro país realizan ajustes en relación con el impuesto que se debe pagar en cada país en los casos de operaciones entre partes relacionadas, estos ajustes generan que en uno de los países se cause un impuesto a cargo del contribuyente y en el otro un saldo a favor. Este fenómeno real, descrito en la Exposición de Motivos del Ejecutivo, trajo consigo la adición, en el año 2000, de un párrafo al artículo 21 del Código en comentario, que consiste en que dado el principio de reciprocidad internacional, las autoridades fiscales mexicanas podrán condonar los recargos que deriven de ajustes a los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas, siempre que la condonación se haga bajo bases de reciprocidad con los países con los que se tenga celebrados tratados para evitar la doble tributación y el contribuyente no haya recibido cantidades a título de intereses por parte del fisco al cual le pagó el impuesto sobre la renta en exceso.

22- DEVOLUCION POR LA AUTORIDAD FISCAL

Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la

contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, se aplicará sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en las leyes que los establezcan.

DEVOLUCION DE SALDOS A FAVOR DE CONTRIBUCIONES QUE SE CALCULEN POR EJERCICIOS

Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firmes, de autoridad competente, en cuyo caso, podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

PAGO DE LO INDEBIDO EN CUMPLIMIENTO DE ACTO DE AUTORIDAD

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos de este artículo, nace cuando dicho acto se anule. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del penúltimo párrafo de este artículo.

SOLICITUD DE DEVOLUCION QUE SE TENDRA POR NO PRESENTADA

(Quinto párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Se tendrá por no presentada la solicitud de devolución, en aquellos casos en los que el contribuyente, o bien, el domicilio manifestado por éste, se encuentren como no localizados ante el Registro Federal de Contribuyentes. Cuando se tenga por no presentada la solicitud, la misma no se considerará como gestión de cobro que interrumpa la prescripción de la obligación de devolver.

REQUERIMIENTO DE LA AUTORIDAD POR ERRORES EN LA SOLICITUD DE DEVOLUCION

Cuando en una solicitud de devolución existan errores en los datos contenidos en la misma, la autoridad requerirá al contribuyente para que mediante escrito y en un plazo de 10 días aclare dichos datos, apercibiéndolo que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. En este supuesto no será necesario presentar una nueva solicitud cuando los datos erróneos sólo se hayan consignado en la solicitud o en los anexos. Dicho requerimiento suspenderá el plazo previsto para efectuar la devolución, durante el periodo que transcurra entre el día hábil siguiente en que surta efectos la notificación del requerimiento y la fecha en que se atienda el requerimiento.

PLAZO PARA EFECTUAR LA DEVOLUCION

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución integrante del sistema financiero y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento de este Código. Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días, contado a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación de dicho requerimiento, y le será aplicable el apercibimiento a que se refiere este párrafo. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos, antes señalados, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución antes mencionados.

SOLICITUD DE DEVOLUCION CON ERRORES ARITMETICOS

Cuando en la solicitud de devolución únicamente existan errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, sin que sea necesario presentar una declaración complementaria. Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, la solicitud se considerará negada por la parte que no sea devuelta, salvo que se trate de errores aritméticos o de forma. En el caso de que las autoridades fiscales devuelvan la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que ésta fue negada en su totalidad. Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes, y documentos, a que se refiere el sexto párrafo anterior, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

FACULTADES DE COMPROBACION PARA VERIFICAR SOLICITUDES DE DEVOLUCION

Cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad fiscal inicie facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos a que hace referencia el párrafo sexto del presente artículo se suspenderán hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución. El citado ejercicio de las facultades de comprobación se sujetará al procedimiento establecido en el artículo 22-D de este Código.

PLAZO PARA EFECTUAR LA DEVOLUCION UNA VEZ CONCLUIDAS LAS FACULTADES DE COMPROBACION

Si concluida la revisión efectuada en el ejercicio de facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, se autoriza ésta, la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los 10 días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución respectiva. Cuando la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código.

ACTUALIZACION DE LA DEVOLUCION

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.

PLAZO PARA PONER A DISPOSICION LA DEVOLUCION AUTORIZADA

Cuando en el acto administrativo que autorice la devolución se determinen correctamente la actualización y los intereses que en su caso procedan, calculados a la fecha en la que se emita dicho acto sobre la cantidad que legalmente proceda, se entenderá que dicha devolución está debidamente efectuada siempre que entre la fecha de emisión de la autorización y la fecha en la que la devolución esté a disposición del contribuyente no haya transcurrido más de un mes. En el supuesto de que durante el mes citado se dé a conocer un nuevo índice nacional de precios al consumidor, el contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución de la actualización correspondiente que se determinará aplicando a la cantidad total cuya devolución se autorizó, el factor que se obtenga conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, restando la unidad a dicho factor. El factor se calculará considerando el periodo comprendido desde el mes en que se emitió la autorización y el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución.

DEVOLUCION DE LA ACTUALIZACION

El monto de la devolución de la actualización a que se refiere el párrafo anterior, deberá ponerse, en su caso, a disposición del contribuyente dentro de un plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en la que se presente la solicitud de devolución correspondiente; cuando la entrega se efectúe fuera del plazo mencionado, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código. Dichos intereses se calcularán sobre el monto de la devolución actualizado por el periodo comprendido entre el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución correspondiente y el mes en que se ponga a disposición del contribuyente la devolución de la actualización.

RECARGOS POR DEVOLUCIONES E INTERESES IMPROCEDENTES

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párrafo noveno del presente artículo, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las

facultades de comprobación de la autoridad. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

PRESCRIPCION DE LA OBLIGACION DE DEVOLVER

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.

DEVOLUCION DE OFICIO O A PETICION

La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer los casos en los que no obstante que se ordene el ejercicio de las facultades de comprobación a que hace referencia el párrafo noveno del presente artículo, regirán los plazos establecidos por el párrafo sexto del mismo, para efectuar la devolución.

NOTIFICACION AL CONTRIBUYENTE A TRAVES DEL BUZON TRIBUTARIO

Los requerimientos a que se refiere este artículo se formularán por la autoridad fiscal en documento digital que se notificará al contribuyente a través del buzón tributario, el cual deberá atenderse por los contribuyentes mediante este medio de comunicación.

Comentarios al artículo 22

Derecho a la devolución

Derivado de que la relación jurídica tributaria es de carácter obligacional, el acreedor o fisco federal sólo tiene derecho a cobrar lo que disponga la ley; si se le cubrió una cantidad adicional a la que tenía derecho a percibir, entonces está obligado a devolverla. Existen dos supuestos en donde se da la obligación de devolver: uno, en los casos de saldos a favor del contribuyente derivados de exceso en los pagos de la contribución, y dos, por el pago de lo indebido. Ambas figuras no deben confundirse; el primer caso se refiere a los pagos hechos en el importe que marca la ley pero que exceden al cálculo anual, verbigracia, pagos provisionales a cuenta del impuesto anual o retenciones en la fuente. El segundo caso trata de los pagos de lo indebido que son aquéllos realizados sin obligación legal. La relación jurídico-tributaria es descendiente del derecho de las obligaciones civiles, desde luego con sus matices de Derecho Público y de su fuente exclusiva en la ley, por lo que el pago de lo indebido en materia fiscal puede definirse siguiendo al artículo 1883 del Código Civil en materia federal, aplicado supletoriamente, como “cuando el fisco federal reciba alguna cosa que no tenía derecho a exigir y que por error o cualquier otra causa ha sido indebidamente pagada, tiene la obligación de restituirla”. Los ejemplos son múltiples. Un pago en exceso en la contribución; un pago no ordenado por la ley o uno efectuado por error, etcétera.

Cuando debiendo cubrir una contribución ésta se paga en cantidad mayor a la debida, el exceso es un pago de lo indebido, no es parte de la contribución. Es un saldo a favor

derivado del pago de lo indebido. En caso de que el pago de lo indebido derive de un acto de autoridad, en virtud de la firmeza jurídica que les otorga el principio de legalidad, nacerá el derecho a la devolución hasta que aquél se anule, procediendo su actualización desde la fecha misma del pago; no así los intereses a cargo del fisco federal que siguen las mismas reglas de las demás devoluciones, es decir, si en 20, 25 o 40 días, según el caso, a partir de la solicitud no ha sido materializada, iniciará el cómputo de los intereses a cargo del fisco federal.

Significado de la expresión "devolución de las cantidades que procedan conforme a las leyes"

El Tribunal Fiscal de la Federación (hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa), en una interesante sentencia, ha resuelto que la expresión contenida en el artículo 22 del CFF, en el sentido de que las autoridades fiscales están obligadas a devolver no únicamente las cantidades pagadas indebidamente, sino además "las que procedan de conformidad con las leyes fiscales", se incorporó al CFF con motivo de la entrada en vigor de la LIVA y tiene como propósito señalar una segunda causa para las devoluciones, distintas de la tradicional del pago por lo indebido y es la que normalmente corresponde a los impuestos trasladados. En el caso de los impuestos indirectos, sigue diciendo el Tribunal, los contribuyentes tienen derecho a la devolución, no únicamente por las cantidades que hipotéticamente pudieran pagar indebidamente en exceso, sino, fundamentalmente, por aquellas que determina expresamente la ley y que no implican pago de lo indebido sino devolución de saldos a favor. Lo anterior es así, pues la relación jurídico tributaria se establece entre el Estado y el enajenante y no con la persona que adquiere los bienes gravados con el impuesto. Es por ello que la ley tiene el cuidado de distinguir entre el impuesto y la carga económica que se traslada. Al efecto, la ley expresamente señala que lo que se traslada no es el impuesto mismo, sino una cantidad equivalente. De lo anterior, resulta que lo que el contribuyente traslada al consumidor es un sobreprecio autorizado por el Estado, no el impuesto mismo. (Ver "DEVOLUCION de saldos a favor en los impuestos trasladados. Los contribuyentes tienen derecho a la misma." Segunda Sección Sala Superior. RTFF No. 13. Agosto de 1999. Págs. 49 y 50).

No se autoriza devolución de impuestos indirectos

Por cuanto hace a la devolución de los impuestos indirectos, en los que el sujeto jurídico de la contribución traslada el gravamen a los consumidores, cambió la redacción de esta norma a partir del mes de enero de 2004 para autorizarla exclusivamente a quien hubiera resentido en su patrimonio la incidencia del impuesto; el sujeto jurídico de la contribución no podrá solicitar la devolución, a menos que hubiera resentido en su patrimonio dicha incidencia. El antecedente inmediato de esta disposición son las jurisprudencias 51/2002 y 52/2002 del Pleno de la SCJN, mediante las que se declaró inconstitucional el impuesto sobre bienes y servicios suntuarios, así como también se determinaron los efectos de tal declaratoria, entre los que se encuentra la improcedencia de la devolución de los impuestos indirectos. Reproduzco la segunda de las tesis jurisprudenciales señaladas por ser interesante para el tema que nos ocupa y además para reflexionar sobre si la SCJN al determinar los efectos de su resolución puede imponer condiciones que no se encuentran en las leyes vigentes en el momento de su emisión.

BIENES Y SERVICIOS SUNTUARIOS, EFECTOS DE LA SENTENCIA QUE OTORGA EL AMPARO CONTRA EL ARTICULO OCTAVO TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION, QUE ESTABLECE UN IMPUESTO A LA ENAJENACION CORRESPONDIENTE (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DEL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS). Conforme al criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la declaración de inconstitucionalidad de un precepto que regula un tributo implica la protección de la Justicia Federal respecto de su aplicación presente y futura; sin embargo, cuando se trata del amparo concedido contra la disposición que establece los elementos de un impuesto indirecto de traslado obligatorio, como lo es el impuesto sobre bienes y servicios suntuarios previsto en el artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación, deben tomarse en consideración diversas particularidades que derivan del hecho de que ese tributo no impacta, necesariamente, en el patrimonio del contribuyente, productor o comerciante, sino en el de un tercero, consumidor final (sujeto pasivo material), quien al adquirir el bien o servicio paga el tributo, en tanto que el contribuyente (sujeto pasivo formal), por disposición de la ley, únicamente traslada y entera el impuesto al fisco federal. En esa tesitura, procederá la devolución del referido impuesto enterado al fisco en cumplimiento del fallo protector y, en términos de lo previsto en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se acredite ante la autoridad fiscal competente estar en uno de los supuestos siguientes: **a)**Cuando el contribuyente (sujeto pasivo formal) haya absorbido la carga tributaria con su propio peculio y, por ende, haya enterado el impuesto respectivo sin trasladarlo a los consumidores, **b)** Cuando el contribuyente haya trasladado y enterado la contribución y solicite la devolución directamente a favor de los consumidores finales perfectamente identificados que sufrieron la repercusión del tributo; y, **c)** Cuando el consumidor final o adquirente del bien o servicio de que se trate, haya obtenido resolución o sentencia firme del órgano jurisdiccional competente que le reconozca ese derecho. Por tanto, el comerciante o empresario, en las dos primeras hipótesis, y el consumidor final en la última, se encuentran legitimados para solicitar la devolución de las cantidades enteradas al fisco federal por concepto del impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, con motivo de la concesión de la protección constitucional, la cual, además, dará lugar a que, en el futuro, cuando realicen la respectiva enajenación o prestación de servicios, no tengan la obligación de realizar el traslado correspondiente ni de cubrir el monto del referido impuesto.

Por otro lado, los Tribunales han resuelto que la devolución de los saldos a favor de un ejercicio debe efectuarse actualizados desde la fecha en que el fisco tuvo a su disposición esa cantidad, por ejemplo desde que se presenta la declaración normal relativa a ese ejercicio y no desde la presentación de la declaración complementaria en la que se precisó la existencia de ese saldo a favor. A esta conclusión llegan por la interpretación armónica de los artículos 22 del CFF en relación con los diversos 5 y 6 del mismo ordenamiento, que señalan

que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares son de aplicación estricta y que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. (Ver "ACTUALIZACION de devoluciones de impuestos pagados indebidamente. Debe realizarse desde la fecha en que se generó el saldo a favor". RTFF No. 13. Agosto de 1999. Págs. 186 y 187).

Reglas para la procedencia de la devolución

De la lectura al artículo en comentario se desprenden múltiples reglas para que proceda la devolución, misma que se podría sintetizar en las siguientes:

a) Puede ser de oficio o a solicitud expresa del particular.

b) El legitimado para solicitar la devolución es el propio contribuyente, aun tratándose de contribuciones retenidas. El retenedor no está legitimado para efectuar la solicitud de devolución.

c) En pagos provisionales sólo se puede solicitar la devolución si se trata de pagos de lo indebido.

d) La devolución de saldos a favor en contribuciones que se calculan por ejercicios anuales, sólo se puede hacer cuando se reflejen en la declaración anual, excepción hecha de las ordenadas por sentencia firme. Recordemos que el IVA y el IESPYS se calculan por meses completos, que no son ejercicios propiamente dichos al tenor del artículo 11 de este Código, por lo que esta disposición no les aplica y se estará a la regla de las devoluciones contenidas en las leyes especiales.

e) Prescribe en cinco años el derecho a solicitar la devolución y se rige por las reglas de la prescripción del crédito fiscal contenidas en el artículo 146 del CFF; deduciéndose de ello que la prescripción es susceptible de interrupción cada vez que se realice alguna gestión de devolución.

Prescripción de la obligación de devolver

El Pleno de la SCJN ha decidido en Jurisprudencia P./J.48/2014 (10a.), al resolver la contradicción de Tesis 536/2012, que el cómputo para la prescripción del saldo a devolver corre a partir de la fecha en que el contribuyente estuvo obligado a determinar sus contribuciones; criterio que confirma el nuestro, aducido en los comentarios al artículo 4 de este Código, que la determinación de las contribuciones por la autoridad (heterodeterminación) no es constitutiva del crédito fiscal, el que existe desde la fecha en que se debió haber determinado (autodeterminación) por el contribuyente, en contra de otro criterio de la propia SCJN (ver comentarios al artículo 4).

Dice así la citada jurisprudencia:

> **SALDO A FAVOR. MOMENTO EN QUE ES EXIGIBLE SU DEVOLUCION PARA EFECTOS DEL COMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCION.** El artículo 22, párrafo décimo sexto, del Código Fiscal de la Federación establece que la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal; por su parte, el artículo

146 del citado ordenamiento determina que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años y que éste inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Así, en atención a que la prescripción en materia tributaria es una figura que da certeza y seguridad jurídica a las relaciones patrimoniales entre la autoridad hacendaria y los particulares, el momento en que la devolución del saldo a favor resulta legalmente exigible es cuando ha transcurrido el término fijado por los diferentes ordenamientos fiscales para que el contribuyente efectúe la determinación de las contribuciones a las que se encuentra afecto, quedando legitimado a partir de entonces para instar su devolución, sin que las autoridades fiscales puedan rehusarse a devolver tales cantidades conforme a derecho, de acuerdo con el artículo 2190 del Código Civil Federal.

Consecuencia de tener por no presentada la solicitud de devolución

La prescripción no se interrumpirá en caso de tener por no presentada la solicitud de devolución, como en el caso de que el contribuyente o su domicilio no se encuentren localizados ante el RFC.

Procedimiento de devolución

Para evitar prácticas administrativas dilatorias se somete el procedimiento de la devolución a reglas estrictas que protegen garantías de seguridad jurídica de los contribuyentes; en síntesis son las siguientes:

a) Se debe efectuar la devolución en un plazo de 40 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud debidamente integrada a la autoridad; o dentro de 25 días si se trata de contribuyentes con estados financieros dictaminados para efectos fiscales por un contador público. A partir de que el contribuyente emita comprobantes digitales, la devolución deberá efectuarse en un plazo de 20 días.

b) Para verificar la procedencia de la solicitud, la autoridad cuenta con un plazo de 20 días a partir de la fecha de presentación de la solicitud para requerir información aclaratoria o documental. Aun cuando la disposición no lo prevé, considero que si la autoridad no cumple con dicho plazo no podrá negar la devolución, toda vez que no podrá fundar y motivar adecuadamente su negativa.

Es un término relativamente corto que obligará al fisco federal a mejorar su eficiencia en sus procedimientos administrativos.

c) Dentro de tal plazo otorgarán 20 días al solicitante para que cumpla con lo solicitado, apercibido de tenerlo por desistido de su solicitud en caso de incumplimiento. Por lógica entiendo que la información requerida debe ser congruente con el caso concreto.

d) Las autoridades fiscales podrán volver a requerir al contribuyente, dentro de los 10 días siguientes de rendir la información, a fin de aclarar la información proporcionada.

Es muy importante esta parte de la disposición, porque acota la facultad de la autoridad exclusivamente a la información recibida, no pudiendo hacer requerimientos de otra clase de

información. Con anterioridad a la reforma de 2004 la autoridad podía seguir solicitando información diferente cada vez que lo deseara, retardando indebidamente las devoluciones.

e) El particular contará con 10 días para rendir la información o aclaración solicitada, con la sanción de tenerlo por desistido de su solicitud si no cumple.

f) En caso de negativa total o parcial de la devolución, la autoridad deberá fundar y motivarla adecuadamente, lo que permitirá la defensa del contribuyente.

La devolución no tiene efectos de resolución favorable

Habiéndose devuelto, si la devolución no hubiere sido legalmente procedente, se requerirá su reintegro con actualización y recargos, lo que indica que la resolución donde se autorizó no tiene efectos de resolución favorable, es decir, la autoridad no tiene que acudir al juicio de lesividad para demandar su nulidad, sino que puede revocarla y exigir las consecuencias.

Esta norma tiene su excepción cuando derivado de la solicitud de devolución la autoridad ordenó el ejercicio de sus facultades de comprobación, a fin de corroborar la pertinencia de la solicitud del contribuyente. Si la auditoría concluye afirmando la procedencia, será entonces una resolución favorable.

22-A- INTERESES A CARGO DEL FISCO POR DEVOLUCIONES EXTEMPORANEAS

Cuando los contribuyentes presenten una solicitud de devolución de un saldo a favor o de un pago de lo indebido, y la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el artículo anterior, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo conforme a la tasa prevista en los términos del artículo 21 de este Código que se aplicará sobre la devolución actualizada.

DEVOLUCION POR RESOLUCION FAVORABLE EN MEDIOS DE DEFENSA

Cuando el contribuyente presente una solicitud de devolución que sea negada y posteriormente sea concedida por la autoridad en cumplimiento de una resolución dictada en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de:

I. Tratándose de saldos a favor o cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por el propio contribuyente, a partir de que se negó la autorización o de que venció el plazo de cuarenta o veinticinco días, según sea el caso, para efectuar la devolución, lo que ocurra primero.

II. Cuando el pago de lo indebido se hubiese determinado por la autoridad, a partir de que se pagó dicho crédito.

Cuando no se haya presentado una solicitud de devolución de pago de lo indebido y la devolución se efectúe en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de que se interpuso el recurso administrativo o, en su caso, la demanda del juicio respectivo, por los pagos efectuados con anterioridad a dichos supuestos. Por los pagos posteriores, a partir de que se efectuó el pago.

PAGO DE INTERESES CONJUNTAMENTE CON LA DEVOLUCION PRINCIPAL

Cuando el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada. En el caso de que las autoridades fiscales no paguen los intereses a que se refiere este artículo, o los paguen en cantidad menor, se considerará negado el derecho al pago de los mismos, en su totalidad o por la parte no pagada, según corresponda.

TOPE DE INTERESES A CARGO DEL FISCO

En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en los últimos cinco años.

APLICACION DE LA DEVOLUCION

La devolución se aplicará primero a intereses y, posteriormente, a las cantidades pagadas indebidamente.

Comentarios al artículo 22-A

Existen varias reglas para definir el momento a partir del cual procede el cómputo de intereses a cargo del fisco federal que vale la pena precisar.

a) La regla general es aquella que hace referencia al inicio del cómputo cuando las autoridades fiscales proceden a efectuar la devolución fuera de los plazos de 40 o 25 días, según el caso. Aunque no se hace mención al plazo de 20 días por emitir comprobantes digitales, considero que lo lógico es que el cómputo de los intereses será a partir de dicho plazo, por la aplicación del principio general de Derecho de que a la misma razón debe existir la misma disposición.

b) Las reglas de excepción son muy variadas y señaladamente a favor de los intereses del fisco federal.

Un primer caso es aquél donde la autoridad niega la devolución y posteriormente alguna resolución administrativa o jurisdiccional obliga a la devolución. El inicio del cómputo de los intereses varía si estamos en presencia de créditos determinados por el contribuyente o por la autoridad.

Si los determinó el contribuyente, el cómputo inicia a partir de que se le negó la autorización de la devolución o de la conclusión de los plazos de 40 o 25 días, según el caso.

Si pagó lo indebido por acto de autoridad, inicia el cómputo a partir de que realizó el pago.

Otro caso es aquél en que el particular no presenta solicitud de devolución y ésta se ordena por una resolución recaída a un recurso administrativo o a un juicio, el cómputo de los intereses se inicia a partir de que se interpuso el medio de defensa, lo que es francamente inequitativo, toda vez que el fisco federal ha tenido en su poder y sin derecho a ello los recursos económicos pertenecientes al contribuyente.

Inequitativo cómputo de intereses

Una violación al principio constitucional de igualdad de todos frente a la ley, se encuentra en este dispositivo al indicar que el fisco tendrá la obligación de cubrir intereses a partir del vencimiento de los plazos que tiene para proceder a la devolución, es decir, después de los 40 o 25 días en que se presentó la solicitud de devolución; estos plazos se computan a partir de que quede integrado el expediente con todos los documentos necesarios que deberán ser aportados por el contribuyente; la inequidad reside en el hecho de que el contribuyente debe pagar las contribuciones en determinado plazo, si no lo hace, a partir de esa fecha inicia el cómputo de recargos por mora. El fisco federal, sin embargo, no paga recargos desde la fecha en que tuvo a su disposición el saldo a favor del particular.

Intereses que debe pagar el fisco federal

Los intereses a cargo del fisco federal deberán efectuarse conjuntamente con la devolución de la cantidad de que se trate sin que para ello sea necesario que el contribuyente lo solicite; los intereses se computarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día siguiente a aquél en que venció el plazo para efectuar la devolución y hasta que la misma se efectúe, o se pongan las cantidades a disposición del interesado.

22-B- DEVOLUCION MEDIANTE DEPOSITO EN CUENTA

(Artículo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en la cuenta del contribuyente que la solicita, para lo cual, éste deberá proporcionar en la solicitud de devolución o en la declaración correspondiente el número de su cuenta en los términos señalados en el párrafo séptimo del artículo 22 de este Código. Para estos efectos, los estados de cuenta que expidan las instituciones financieras serán considerados como comprobante del pago de la devolución respectiva. En los casos en los que el día que venza el plazo a que se refiere el precepto citado no sea posible efectuar el depósito por causas imputables a la institución financiera designada por el contribuyente, dicho plazo se suspenderá hasta en tanto pueda efectuarse el depósito. También se suspenderá el plazo mencionado cuando no sea posible efectuar el depósito en la cuenta proporcionada por el contribuyente por ser ésta inexistente o haberse cancelado o cuando el número de la cuenta proporcionado por el contribuyente sea erróneo, hasta en tanto el contribuyente proporcione un número de cuenta válido.

Comentarios al artículo 22-B

La intención de esta disposición es que quede documentada la devolución realizada en los estados de cuenta del contribuyente. Así como que no corran los plazos para el cálculo de intereses a cargo del fisco federal en los supuestos que menciona porque la cuenta no está disponible, sin causa imputable al fisco.

22-C- SOLICITUD DE DEVOLUCION EN FORMATO ELECTRONICO

Los contribuyentes que tengan cantidades a su favor cuyo monto sea igual o superior a $15,790.00,[1] deberán presentar su solicitud de devolución en formato electrónico con firma electrónica avanzada.

[1]*Cantidad actualizada por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicada en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidad republicada en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

Comentarios al artículo 22-C

La veo como una norma de control.

22-D- FACULTADES DE COMPROBACION PARA VERIFICAR LA PROCEDENCIA DE LA DEVOLUCION

(Párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Las facultades de comprobación, para verificar la procedencia de la devolución a que se refiere el décimo párrafo del artículo 22 de este Código, se realizarán mediante el ejercicio de las facultades establecidas en las fracciones II o III del artículo 42 de este Código. La autoridad fiscal podrá ejercer las facultades de comprobación a que se refiere este precepto por cada solicitud de devolución presentada por el contribuyente, aun cuando se encuentre referida a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, conforme a lo siguiente:

I. El ejercicio de las facultades de comprobación deberá concluir en un plazo máximo de noventa días contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. En el caso en el que la autoridad, para verificar la procedencia de la devolución, deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente, así como en el de los contribuyentes a que se refiere el apartado B del artículo 46-A de este Código, el plazo para concluir el ejercicio de facultades de comprobación será de ciento ochenta días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. Estos plazos se suspenderán en los mismos supuestos establecidos en el artículo 46-A de este Código.

II. La facultad de comprobación a que se refiere este precepto se ejercerá únicamente para verificar la procedencia del saldo a favor solicitado o pago de lo indebido, sin que la autoridad pueda determinar un crédito fiscal exigible a cargo de los contribuyentes con base en el ejercicio de la facultad a que se refiere esta fracción.

III. En el caso de que la autoridad solicite información a terceros relacionados con el contribuyente sujeto a revisión, deberá hacerlo del conocimiento de este último.

(Fracción IV. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

IV. Si existen varias solicitudes del mismo contribuyente respecto de una misma contribución, la autoridad fiscal podrá ejercer facultades por cada una o la totalidad de solicitudes y podrá emitir una sola resolución.

V. En caso de que las autoridades fiscales no concluyan el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el presente artículo en los plazos establecidos en la fracción I,

quedarán sin efecto las actuaciones que se hayan practicado, debiendo pronunciarse sobre la solicitud de devolución con la documentación que cuente.

(Fracción VI. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

VI. Al término del plazo para el ejercicio de facultades de comprobación iniciadas a los contribuyentes, la autoridad deberá emitir la resolución que corresponda y deberá notificarlo al contribuyente dentro de un plazo no mayor a veinte días hábiles siguientes. En caso de ser favorable la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los diez días siguientes a aquel en el que se notifique la resolución respectiva. En el caso de que la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán los intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código.

Comentarios al artículo 22-D

Esta reforma de 2016 establece que las facultades de comprobación que van a ejercer las autoridades fiscales para comprobar la procedencia de la devolución serán exclusivamente las auditorías directas y las revisiones de gabinete. No lo podrán hacer mediante otros procedimientos de revisión, como por ejemplo, revisiones electrónicas.

Se establecen las reglas del procedimiento de revisión al contribuyente mediante el ejercicio de las citadas facultades especificando que deberán concluir señalando la procedencia o improcedencia de la solicitud de devolución.

Tómese en cuenta que estas revisiones deberán cumplir los requisitos de salvaguarda de la seguridad jurídica del contribuyente contemplando lo dispuesto por los artículos que regulan las auditorías directas y las revisiones de gabinete.

Si la resolución es negativa procederán los medios de defensa, tales como el recurso de revocación o el juicio de nulidad.

23- COMPENSACION DE CANTIDADES A FAVOR

Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes que presenten el aviso de compensación, deben acompañar los documentos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. En dichas reglas también se establecerán los plazos para la presentación del aviso mencionado. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni aquéllos que tengan un fin específico.

DEVOLUCION DEL REMANENTE

Los contribuyentes que hayan ejercido la opción a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, que tuvieran remanente una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.

RECARGOS POR COMPENSACIONES IMPROCEDENTES

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectúo la compensación indebida hasta aquel en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

CANTIDADES QUE NO SE PODRAN COMPENSAR

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 de este Código.

COMPENSACION DE OFICIO

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22 de este Código, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Comentarios al artículo 23

Compensación

La compensación es otra forma de extinción de las obligaciones fiscales y es la misma figura existente en el derecho común; según el artículo 2185 del Cco., tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho; opera hasta por la cantidad menor.

Eliminación de la Compensación Universal

A partir del 1 de julio de 2004 se permitió la compensación universal en favor del contribuyente y significaba que todos sus saldos a favor podían ser compensados contra sus saldos a cargo de contribuciones federales, incluyendo los retenidos a terceros.

En la reforma de 2019, mediante el artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación, aun siendo un ordenamiento no apropiado para ello, se eliminó esta universalidad bajo la

consideración de que abrió puertas que ayudaban a la evasión fiscal. En 2020, se reforma este artículo 23 para eliminar de origen la compensación universal en el CFF y así evitar interpretaciones de su subsistencia jurídica al no haberse regulado en 2019 en este ordenamiento sino en la Ley de Ingresos de la Federación.

Esta reforma ha traído enormes problemas de liquidez a las empresas que tienen la tasa del 0%, toda vez que sólo les queda como remedio la solicitud de la devolución del IVA que les fue trasladado, que, como todos sabemos, es de trámite tortuoso y dilatado.

Limitaciones al derecho de compensación

No se puede compensar contra las contribuciones que se causen con motivo de la importación, como son los aranceles ni el IVA de esa operación. Tampoco procede contra contribuciones que tengan un fin específico y las que son administradas por diferente autoridad, lo cual se justifica plenamente, toda vez que se causaría enorme desorden al aplicar, por ejemplo, el ISR contra aportaciones al Seguro Social o al INFONAVIT, pues mientras el primero es administrado por el SAT, los otros lo son por dos organismos fiscales autónomos; sería el mismo caso en el impuesto a la tenencia o uso de vehículos que es administrado por las autoridades locales; o los derechos de agua que lo son por la Comisión Nacional del Agua.

Compensación originada por pago de lo indebido

Los Tribunales han resuelto acertadamente que las cantidades a compensar no son sólo los saldos a favor sino también los pagos de lo indebido, como vemos en la siguiente tesis:

> **COMPENSACION DE CANTIDADES ACTUALIZADAS DE IMPUESTOS POR ADEUDOS PROPIOS O POR RETENCION A TERCEROS. PUEDE ORIGINARSE DE UN PAGO DE LO INDEBIDO O DEL SALDO A FAVOR DECLARADO.** La compensación a que se refiere el artículo 23, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, por las cantidades a favor de los contribuyentes contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, se deberá actualizar en los términos del artículo 17-A del mismo ordenamiento legal desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice; de donde se infiere que la compensación actualizada puede originarse, lo mismo de un pago de lo indebido que de una declaración con saldo a favor, sin que una hipótesis excluya a la otra, pues la conjunción disyuntiva “o” que contiene el artículo 23 en estudio no se traduce en una situación de exclusión, sino también de equivalencia, en tal virtud, cualquiera de las circunstancias fácticas mencionadas pueden dar lugar a la compensación de cantidades actualizadas y no únicamente considerando la declaración que contenga un saldo a favor.
>
> RTFF. No. 6. Enero de 1999, p. 187. Juicio No. 17196/97. Sentencia de 8 de septiembre de 1998, aprobada por unanimidad de votos. Magistrado

Instructor: Avelino C. Toscano. Secretaria: Lic. Verónica Silvia Muñoz Núñez.

La tesis anterior me permite afirmar que la figura de la compensación se da también por créditos no fiscales a favor de los contribuyentes, como resultan ser los pagos de lo indebido, lo que hace más atractiva la compensación frente a la devolución. Esta última tiene más requisitos para obtenerse, según comenté en el artículo 22.

Compensación de oficio

La autorización legislativa concedida a las autoridades fiscales de compensar de oficio las cantidades que se tengan a favor contra las que se tengan a cargo, no debiera efectuarse sin previa notificación al contribuyente, toda vez que éste puede no reconocer la validez legal de las cantidades a su cargo que según el fisco federal tiene. Se ha dado el enojoso caso de que existiendo créditos fiscales cuestionados por el contribuyente, combatidos mediante los medios de defensa adecuados (créditos subjúdices), la autoridad aplique de oficio la compensación de los saldos a favor en contra de aquéllos, lo que resulta en una franca violación legal al no ser aún definitivos los saldos a cargo (ver en concordancia con este criterio la tesis “COMPENSACION DE OFICIO. SU IMPROCEDENCIA.” RTFF. Año I. No. 4. Noviembre de 1998. Páginas 90 a 92. Ver también “COMPENSACION OFICIOSA, ES UNA FACULTAD EXPRESA DE LAS AUTORIDADES FISCALES, SIEMPRE Y CUANDO LAS CANTIDADES QUE LOS CONTRIBUYENTES ESTEN OBLIGADOS A PAGAR POR ADEUDOS A SU CARGO POR RETENCION A TERCEROS HAYAN QUEDADO FIRMES.” RTFF No. 8. Marzo de 1999. Páginas 211 y 212).

La norma en comento recoge los precedentes de los Tribunales y dispone que no se podrá realizar la compensación de oficio sino hasta que los créditos fiscales a cargo del contribuyente se encuentren firmes; también dispone la notificación personal cuando ejerza esta facultad.

24- COMPENSACIONES ENTRE FEDERACION Y OTROS

(2) Se podrán compensar los créditos y deudas entre la Federación por una parte y los Estados, Distrito Federal, Municipios, organismos descentralizados o empresas de participación estatal mayoritarias, excepto sociedades nacionales de crédito, por la otra.

Comentarios al artículo 24

Estas disposiciones de corte administrativo y no fiscal, deberían encontrarse en el Presupuesto de Egresos de la Federación.

25- ACREDITAMIENTO DE ESTIMULOS FISCALES

Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia

de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos.

PLAZO PARA ACREDITAR LOS ESTIMULOS

Los contribuyentes podrán acreditar el importe de los estímulos a que tengan derecho, a más tardar en un plazo de cinco años contados a partir del último día en que venza el plazo para presentar la declaración del ejercicio en que nació el derecho a obtener el estímulo; si el contribuyente no tiene obligación de presentar declaración del ejercicio, el plazo contará a partir del día siguiente a aquél en que nazca el derecho a obtener el estímulo.

En los casos en que las disposiciones que otorguen los estímulos establezcan la obligación de cumplir con requisitos formales adicionales al aviso a que se refiere el primer párrafo de este artículo, se entenderá que nace el derecho para obtener el estímulo, a partir del día en que se obtenga la autorización o el documento respectivo.

Comentarios al artículo 25

Concepto de estímulos fiscales

Los estímulos fiscales son beneficios económicos otorgados por el Estado a los contribuyentes con cargo a las contribuciones para estimular la consecución de fines extrafiscales, concebidos como una herramienta de la política tributaria nacional.

Acreditamiento de estímulos fiscales

En esta disposición se regulan los derechos derivados de aquellos estímulos fiscales otorgados mediante una resolución personalizada, como fue el caso, entre muchos otros que han existido en la historia tributaria mexicana, de la devolución del IESPYS contenidos en los Acuerdos del 26 de enero y 30 de agosto de 1989 vigentes para el ejercicio de 1989, por los cuales se otorgó el 100% de estímulos fiscales a favor de quienes, sin ser productores, envasadores o importadores, enajenaran al público en general cerveza o bebidas de marcas nacionales producidas en el país.

Desde la incorporación en 1986 de nuestro país al Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, mejor conocido como GATT, han disminuido en gran medida los estímulos fiscales y así se ha evitado su calificación como subvenciones, prohibidas en materia de comercio internacional.

Estímulos fiscales en la LISR

En el Título VII de la LISR se encuentran los siguientes estímulos fiscales:

a) De las cuentas personales para el ahorro.

b) De la deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo.

c) De los patrones que contraten a personas que padezcan discapacidad.

d) De los fideicomisos y sociedades mercantiles dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles.

e) De los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios.

f) Del estímulo fiscal a la producción cinematográfica nacional.

g) De la promoción de la inversión en capital de riesgo en el país.

h) Del fomento al primer empleo.

25-A- REINTEGRO DE SUBSIDIOS INDEBIDAMENTE RECIBIDOS

Cuando las personas por actos u omisiones propios reciban indebidamente subsidios, deberán reintegrar la cantidad indebidamente recibida, actualizada conforme a lo dispuesto en el artículo 17-A de este Código. Además, deberán pagar recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, indebidamente recibidas, que se calcularán a partir de la fecha en la que hayan recibido el subsidio y hasta la fecha en la que se devuelva al fisco federal la cantidad indebidamente recibida.

ENTREGA INDEBIDA DE UN SUBSIDIO

Cuando una persona entregue indebidamente un subsidio, cuyo monto haya sido acreditado por dicha persona contra el pago de contribuciones federales, dicho acreditamiento será improcedente.

ACREDITAMIENTOS INDEBIDOS

Cuando sin tener derecho a ello se acredite contra el pago de contribuciones federales un estímulo fiscal o un subsidio, o se haga en cantidad mayor a la que se tenga derecho, las autoridades fiscales exigirán el pago de las contribuciones omitidas actualizadas y de los accesorios que correspondan.

MONTO DEL ACREDITAMIENTO

Los estímulos fiscales o subsidios sólo se podrán acreditar hasta el monto de los pagos de impuestos que efectivamente se deban pagar. Si el estímulo o subsidio es mayor que el importe de la contribución a pagar, sólo se acreditará el estímulo o subsidio hasta el importe del pago.

DECLARACION COMPLEMENTARIA DE PAGOS CON ESTIMULO O SUBSIDIO

Cuando por una contribución pagada mediante el acreditamiento de un estímulo fiscal o un subsidio, se presente una declaración complementaria reduciendo el importe de la contribución a cargo del contribuyente, sólo procederá la devolución de cantidades a favor cuando éstas deriven de un pago efectivamente realizado.

Comentarios al artículo 25-A

Consecuencias de utilizar estímulos fiscales sin derecho

Si se utilizan sin derecho los estímulos fiscales, se impondrán las multas contempladas en el artículo 76 del CFF y se impondrán las penas de prisión señaladas en el artículo 109, fracción III del mismo Código.

26- RESPONSABLES SOLIDARIOS

Son responsables solidarios con los contribuyentes:

RETENEDORES Y RECAUDADORES

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

OBLIGADOS A EFECTUAR PAGOS PROVISIONALES POR CUENTA DEL CONTRIBUYENTE

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

LIQUIDADORES Y SINDICOS

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

DIRECTORES, GERENTES O ADMINISTRADORES

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción X de este artículo.

ADQUIRENTES DE NEGOCIACIONES

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

REPRESENTANTES DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

QUIENES EJERZAN PATRIA POTESTAD O TUTORES

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

LEGATARIOS Y DONATARIOS

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

POR VOLUNTAD PROPIA

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

TERCEROS

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

SOCIOS O ACCIONISTAS

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:

SUPUESTOS

a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

e) No se localice en el domicilio fiscal registrado ante el Registro Federal de Contribuyentes.

f) Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que las leyes establezcan, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

g) Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo de este Código, por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de haber emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes a que se refiere dicho artículo.

h) Se encuentre en el supuesto a que se refiere el artículo 69-B, octavo párrafo de este Código, por no haber acreditado la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corregido su situación fiscal, cuando en un ejercicio fiscal dicha persona moral haya recibido comprobantes fiscales de uno o varios contribuyentes que se encuentren en el supuesto a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 69-B del(3) este código, por un monto superior a $7’804,230.00.

(Inciso i) de la fracción X. reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

i) Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B Bis, noveno párrafo de este Código, por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de haber transmitido indebidamente pérdidas fiscales a que se refiere dicho artículo. Cuando la transmisión indebida de pérdidas fiscales sea consecuencia del supuesto a que se refiere la fracción III del mencionado artículo, también se considerarán responsables solidarios los socios o accionistas de la sociedad que adquirió y disminuyó indebidamente las pérdidas fiscales, siempre que con motivo de la reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de cambio de socios o accionistas, la sociedad deje de formar parte del grupo al que perteneció.

La responsabilidad solidaria a que se refiere el párrafo anterior se calculará multiplicando el porcentaje de participación que haya tenido el socio o accionista en el capital social suscrito al momento de la causación, por la contribución omitida, en la parte que no se logre cubrir con los bienes de la empresa.

La responsabilidad a que se refiere esta fracción únicamente será aplicable a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad.

Se entenderá por control efectivo la capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes:

a) Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral.

b) Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral.

c) Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.

SOCIEDADES RESPECTO DE ENAJENACION DE ACCIONES O PARTES SOCIALES

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

SOCIEDADES ESCINDIDAS

(Fracción XII. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escindente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión. El límite de la responsabilidad no será aplicable cuando, como consecuencia de la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital, surja en el capital contable de la sociedad escindente, escindida o escindidas un concepto o partida, cualquiera que sea el nombre con el que se le denomine, cuyo importe no se encontraba registrado o reconocido en cualquiera de las cuentas del capital contable del estado de posición financiera preparado, presentado y aprobado en la asamblea general de socios o accionistas que acordó la escisión de la sociedad de que se trate.

ALGUNOS CONTRIBUYENTES DEL IA

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

PRESTATARIOS DE SERVICIOS PERSONALES DE EXTRANJEROS

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

TIEMPO COMPARTIDO PRESTADO POR RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 90 y 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. Derogada

ASOCIANTES EN ASOCIACION EN PARTICIPACION

XVII. Los asociantes, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción X de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o la fecha de que se trate.

ALBACEAS O REPRESENTANTES DE LA SUCESION

XVIII. Los albaceas o representantes de la sucesión, por las contribuciones que se causaron o se debieron pagar durante el periodo de su encargo.

EMPRESAS CON CONTROL EFECTIVO O QUE SEAN CONTROLADAS

(Fracción XIX. adicionada a partir del 1o. de enero de 2021)

XIX. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país que realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, respecto de las cuales exista control efectivo o que sean controladas efectivamente por las partes relacionadas residentes en el extranjero, en términos de lo dispuesto en el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando los residentes en el extranjero constituyan en virtud de dichas operaciones, un establecimiento permanente en México en términos de las disposiciones fiscales. Esta responsabilidad no excederá de las contribuciones que, con relación a tales operaciones hubiera causado dicho residente en el extranjero como establecimiento permanente en el país.

Para efectos de esta fracción, los supuestos para la determinación del control efectivo previstos en el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, también serán aplicables para entidades en México controladas por un residente en el extranjero, sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones contenidas en el Capítulo I del Título VI de dicha Ley.

ACCESORIOS

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

Comentarios al artículo 26

Concepto de responsabilidad solidaria

La responsabilidad solidaria es la responsabilidad por deuda tributaria ajena y se presenta, siguiendo la definición que da el texto del artículo 1987 del Código Civil, cuando hay pluralidad de obligados en torno al cumplimiento de una obligación fiscal y, como consecuencia de ello, el fisco puede exigir a cualquiera de los obligados el cumplimiento total o parcial de la obligación fiscal.

En el CFF de 1938 (DOF 3-XII-38) se hacía la distinción entre las diferentes clases de responsabilidades de los terceros frente al fisco por deuda ajena: objetiva, solidaria y sustituta; dadas las confusiones que la clasificación ocasionaba en su aplicación práctica, desde el CFF de 1967, como en el actual, se abandonó para dejar la denominación única de responsabilidad solidaria.

Es interesante observar que existe una responsabilidad sustituta en nuestro sistema tributario actual, contemplada en el artículo 1-A de la LIVA, que establece que quienes efectúen la retención del IVA contemplado en dicho artículo sustituirán al contribuyente en la obligación de pago y entero del impuesto. Entiendo como obligado sustituto a aquel que sustituye en la deuda al obligado principal y lo libera de responsabilidad frente al fisco.

La responsabilidad solidaria sólo puede ser contemplada en la ley fiscal

Los Tribunales han resuelto que las responsabilidades solidarias de los terceros por deuda ajena frente al fisco federal sólo pueden ser las establecidas por las leyes fiscales y no las

contenidas en leyes diferentes, porque el artículo en comentario enuncia en forma amplia y pormenorizada lo relativo a quiénes deben ser los sujetos que asuman la responsabilidad, sin que se pueda dar aplicación supletoria del derecho común, dado que el segundo párrafo del artículo 5 del CFF sólo opera si una determinada institución jurídica, prevista en el ordenamiento fiscal, se encuentra regulada en forma insuficiente e incompleta, caso en el cual la laguna o deficiencia es suplida con la norma contemplada por el ordenamiento de aplicación supletoria, pero no puede admitirse que la supletoriedad implique sustituir la decisión del legislador fiscal (ver tesis "SUPLETORIEDAD DEL DERECHO COMUN AL ORDENAMIENTO FISCAL. NO OPERA EN HIPOTESIS TRATANDOSE DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA". RTFF. Año XI. No. 121. Enero de 1998. Páginas 76 a 83).

Existen múltiples tesis ilustrativas del tema que nos ocupa como las siguientes, las cuales son utilizadas para demostrar históricamente el criterio de que si no existe disposición fiscal no existe responsabilidad solidaria, pero que tales precedentes son superados por modificaciones a la ley, como el caso de la responsabilidad a los albaceas que entró en vigor a partir de la reforma de 2014:

> **RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. NO LA TIENE EL ALBACEA NI EL HEREDERO DEL CONTRIBUYENTE.** El primer párrafo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación establece que "las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta", lo cual implica que las disposiciones que establezcan cargas a los particulares sólo pueden aplicarse a los casos expresamente determinados por la ley, de modo que si el artículo 26 del Código Tributario Federal en sus distintas fracciones no le atribuye el carácter de responsable solidario al albacea o al heredero, es incuestionable que a estos sujetos no se les puede atribuir el carácter de responsable solidario, por ser ésta una cuestión que se refiere al sujeto de la obligación fiscal, en tanto que al atribuírseles el carácter de responsable solidario se les está convirtiendo con ello en obligados, por lo que en este aspecto se les estaría imponiendo una carga, lo cual obliga a que se recurra a la aplicación estricta del artículo 26 antes referido.
>
> Recurso de Apelación No. 100(A)-II-1157/96/279/96. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión del 27 de junio de 1997, por unanimidad de 5 votos a favor. Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera. Secretario: Lic. Gustavo Villegas Parra. (Tesis aprobada en sesión del 27 de junio de 1997).
>
> RTFF. Año XI. No. 121. Enero de 1998. Página 75.
>
> **FISCAL. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA. HIPOTESIS EN QUE NO SE CONFIGURA.** El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en vigor prevé diversas hipótesis de responsabilidad solidaria con los contribuyentes y ninguna de ellas comprende el hecho de que una persona desempeñe funciones de comisario de una sociedad mercantil; por tanto, si el quejoso tenía nombramiento de comisario de una persona moral, resulta claro que tal carácter es únicamente para realizar las funciones de

vigilancia de las sociedad ante los socios que la integran, pero de ninguna manera se le puede considerar responsable solidario de las obligaciones fiscales de la sociedad mercantil en que presta sus servicios, puesto que la conducta desplegada por él no encuadra en ninguna de las hipótesis previstas en el precepto legal invocado.

Semanario Judicial de la Federación . IX Época. Tomo III. 2o. T.C. del 15o. C. Febrero de 1996. Página 421. RTFF. Año VIII. No. 99. Marzo de 1996.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL SINDICO EN MATERIA FISCAL. SOLO LA ASUME A PARTIR DE QUE INICIA SU GESTION. INTERPRETACION CORRECTA DEL ARTICULO 26 FRACCION III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. La obligación solidaria puede asumirse por voluntad de las partes o por disposición expresa de la ley; en el primer caso se asume en la forma y términos que el obligado quiera hacerlo; y en el segundo, la ley marca la forma y términos. En el caso que nos ocupa, la obligación solidaria impuesta por el artículo 26, fracción III, constituye una responsabilidad para el síndico o el liquidador, por lo que éste debe propiciar con su acción o su omisión la infracción a la ley; ahora, si la omisión en el pago de las contribuciones detectadas por la autoridad a través de las visitas practicadas a la sociedad fallida se propició antes de que el quejoso asumiera el cargo de delegado de la sindicatura, no puede imputársele la responsabilidad del pago de dichas contribuciones a menos que se hubiera acreditado una omisión culposa del cumplimiento de sus obligaciones contraídas con motivo de su cargo. Refuerza la anterior conclusión lo dispuesto en el párrafo tercero de la propia fracción III, que establece: “La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se le designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión...”. En esas condiciones, de una interpretación lógica de ambas disposiciones no puede llegarse a una diversa conclusión, que tanto los liquidadores y los síndicos por una parte y los gerentes generales, directores generales o administradores únicos, por la otra, tienen obligaciones solidarias de las responsabilidades en que hubieran incurrido durante su gestión; admitir lo contrario contravendría todo orden lógico. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.I.4o.A.296.A. Amparo directo 567/97. Holding Coin, S.A. de C.V. 15 de abril de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Silvia Martínez Saavedra.

Semanario Judicial de la Federación . Mayo de 1999, TCC. Página 1068.

RESPONSABLE SOLIDARIO TERCERO. NO TIENE ESTE CARACTER EL CONTADOR PUBLICO QUE DICTAMINA LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL CONTRIBUYENTE PARA FINES FISCALES. Es

indebido atribuir la calidad de tercero o responsable solidario al contador público que dictamina para fines fiscales los estados financieros de un contribuyente, en virtud de que el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación al referirse limitativamente a los sujetos que pueden ser responsables solidarios con los contribuyentes no mencionados con ese carácter al profesionista en cuestión quien tampoco reviste la característica de un tercero, sino la de un auxiliar técnico del contribuyente que contrata sus servicios para la formulación del dictamen, según se interpreta del artículo 52 del citado ordenamiento fiscal que regula el registro de los Contadores Públicos, los términos y condiciones en que debe efectuarse el dictamen sobre los estados financieros, en tanto que por tercero debe entenderse a aquel sujeto que ha tenido relación de negocios con el contribuyente, ya sea como cliente o como proveedor.

Juicio Atrayente No. 280/91/373/91. Resuelto en sesión de 26 de febrero de 1993 por unanimidad de 7 votos. Magistrado Ponente: Ma. Guadalupe Aguirre Soria. Secretario: Lic. Avelino C. Toscano. RTFF. Año VI. No. 62. Febrero de 1993. Página 10.

Casos de liberación de responsabilidad solidaria existentes en el RCFF

En el artículo 20 del RCFF se libera de esta responsabilidad a las sociedades que inscriban en el registro o libro de acciones o partes sociales a socios o accionistas personas físicas que no les proporcionen la documentación necesaria para hacer la comprobación del pago del impuesto siempre que conserven copia de la constancia que emita el SAT a petición del socio o accionista de que se trate, en el que señale que entregó a dicho órgano desconcentrado la documentación que acredite que se cumplió con la obligación de retener y enterar el ISR causado por el enajenante de las acciones o partes sociales, o en su caso, la copia del dictamen fiscal respectivo.

En el artículo 21 del RCFF se libera de esta responsabilidad a las personas que reciban servicios de un residente en el extranjero cuyas remuneraciones sean cubiertas por otro residente en el extranjero, siempre que presenten aviso ante la autoridad administradora competente señalando el nombre y domicilio del residente en el extranjero que les presta servicios, manifestando en el mismo que desconocen el monto de las percepciones pagadas a dicho residente en el extranjero y lo acompañen de una constancia firmada por dicho residente en el extranjero en la que manifieste que asume la responsabilidad sobre el impuesto que derive de la percepción de dichos ingresos.

Obligación de fundar la causa de responsabilidad

Por disposición del artículo 38 del CFF, cada vez que el fisco federal determine una causal de responsabilidad solidaria deberá emitir resolución en donde la funde legalmente, so pena de su ilegalidad; desde luego, también debe contener los demás elementos de toda resolución, es decir, debe constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar fundado, motivado y expresar la resolución objeto o propósito de que se trate, así como ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre de la persona o personas a las que vaya dirigido (ver tesis concordante con este criterio

“RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS O ACCIONISTAS RESPECTO DE LAS CONTRIBUCIONES CASUADAS POR LA SOCIEDAD. NO ACTUALIZA SIMULTANEAMENTE EL DERECHO DE LA AUTORIDAD HACENDARIA PARA EXIGIR EL PAGO DEL CREDITO FISCAL, AL SER NECESARIO LLEVAR PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO QUE PONGA DE MANIFIESTO LA INSUFICIENCIA DE BIENES DE LA DEUDORA PRINCIPAL.” Tesis V.2o.P.A.25A (10a.) TCC GSJF. “RESPONSABILIDAD SOLIDARIA. PARA SU DETERMINACION ES NECESARIO QUE SE INDIQUE LA CAUSA GENERADORA DE LA MISMA”. RTFF. Año VIII. No. 94. Octubre de 1995. Páginas 54 a 55. Ver también “INFRACCION AL ARTICULO 26, FRACCION III, PARRAFO TERCERO, INCISO B) Y FRACCION X DEL CFF”. RTFF. Año XI. No. 127. Julio de 1998. Páginas 286 a 290).

No hay responsabilidad solidaria en multas

Si bien es cierto que dada la naturaleza jurídica represiva de las conductas infractoras que tienen las multas no pueden imputárseles a terceros ni aun por responsabilidad solidaria, también lo es que los responsables solidarios pueden incurrir en actos u omisiones infractores propios, por los que su imputación es directa y pueden ser sancionados (ejemplos podemos ver en las siguientes tesis: “MULTA IMPUESTA AL AGENTE ADUANAL POR OBSTACULIZACION EN EL DESPACHO ADUANERO. ES PROCEDENTE CUANDO SE TRATA DE ACTOS PROPIOS”. RTFF. Año XI. No. 126. Junio de 1998. Página 314. Ver también “RESPONSABILIDAD DIRECTA DEL RETENEDOR. LA MULTA POR INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION DEL CONTRIBUYENTE DE RETENER CONTRIBUCIONES CORRESPONDE A ACTOS Y OMISIONES PROPIOS DE EL”. RTFF. Año V. No. 59. Noviembre de 1992. Páginas 32 y 33).

Caducidad en responsabilidad solidaria

Un tema interesante es aquél referido al momento en que opera la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales frente a los responsables solidarios. Como no existe una regla legal que lo resuelva, soy de la opinión de que se deberá computar desde el momento en que se inició para el responsable directo, es decir, desde que presentó la declaración del ejercicio, o de las provisionales, cuando se trate de retenciones mensuales, contempladas en las fracciones I y II del artículo 67 del CFF, en virtud de que es el momento en que la autoridad fiscal se encuentra en aptitud de ejercer sus facultades de determinación de contribuciones y de imposición de multas también contra los responsables solidarios (una tesis que confirma este criterio se tiene en “CADUCIDAD. MOMENTO DE INICIO TRATANDOSE DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA”. RTFF. No. 9. Abril de 1999. Página 35).

Los casos de caducidad para responsabilidad solidaria que sí se encuentran expresamente contemplados en el artículo 67, cuarto párrafo, de este Código, son aquéllos donde establece que el plazo de cinco años empezará a contar a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente tratándose de:

Liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de:

a) La sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

b) Los directores generales, la gerencia general, o la administración única de la persona moral, por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen.

c) Los socios o accionistas en la proporción que represente su capital social, en la parte que no alcance a ser garantizada con los bienes de la empresa y en la época que tenían tal carácter.

Podrá observarse que existe dificultad práctica –y por ende falta de certeza jurídica– para conocer el momento exacto en que la garantía del interés fiscal resulta insuficiente, porque de la redacción se desprende que debe existir primeramente determinado un crédito fiscal, el cual puede no haber sido hecho nunca, o determinado después de la caducidad de las facultades de la autoridad para ello, o determinado y combatido, declarado válido mucho tiempo después. Existe verdadera incertidumbre para detectar exactamente el momento en que la garantía ha resultado insuficiente. No necesariamente el intento de cobro por la autoridad mediante el PAE es el momento a que me refiero, toda vez que la insolvencia pudo haber sido en épocas muy anteriores a tal ejercicio de facultades.

Existe responsabilidad solidaria de los gerentes, directores o administradores aunque dejen el cargo

En la fecha en que ostentaron el cargo serán responsables solidarios; han dicho los Tribunales que ello es así, atendiendo a la circunstancia de que fue durante su gestión que adquirieron tal responsabilidad por aquellas contribuciones causadas que no se pagaron ni retuvieron, puesto que sólo a aquellos que entonces desempeñaron las funciones señaladas se les puede imputar la conducta omisiva, y no a quienes las ejerzan en el momento en que la autoridad hacendaria lleva a cabo sus atribuciones (ver tesis XIX 1o.A.C.33 A. Febrero 2008. “RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL. SE CONFIGURA RESPECTO DE LOS GERENTES, DIRECTORES O ADMINISTRADORES UNICOS DE LA PERSONA MORAL, POR LAS CONTRIBUCIONES NO PAGADAS NI RETENIDAS DURANTE SU GESTION, CUANDO LA CONTRIBUYENTE DEUDORA PRINCIPAL CAMBIE SU DOMICILIO SIN PRESENTAR EL AVISO CORRESPONDIENTE, AUN CUANDO AL INICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION DE LA AUTORIDAD HAYAN DEJADO SUS CARGOS.)”.

Reforma 2020

Hasta el 31 de diciembre de 2019 los directores generales, gerentes generales, administradores únicos, socios o accionistas en la proporción de su capital y los asociantes en sociedad en participación, no resultaban responsables solidarios con la empresa contribuyente respectiva a menos que ésta no se hubiera dado de alta en el RFC, o hubiera cambiado de domicilio fiscal en determinadas circunstancias, no llevare contabilidad, la ocultare o la destruyere, o desocupara el domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente.

Asimismo, los liquidadores y síndicos no eran responsables solidarios si la empresa en cuestión presentaba los avisos e informes a que estaban obligados por el CFF y el RCFF.

Estos últimos, a partir de 2020, serán obligados solidarios sin que la presentación de tales avisos les eximan de su responsabilidad.

A partir de ese mismo año se incorporan nuevas causales de responsabilidad solidaria a los socios o accionistas, a los directivos de las empresas que señala la norma y a los asociantes, destacando las relativas a aquéllas empresas que hayan utilizado facturas amparando operaciones falsas o simuladas.

Por tratarse de normas sustantivas las nuevas hipótesis de responsabilidad solidaria, a mi juicio, no podrán aplicar a situaciones creadas con anterioridad a 2020 so pena de aplicación retroactiva de la ley.

Reforma 2021

Se elimina el tope de responsabilidad solidaria que era hasta el capital social de las escindidas, para convertirse en ilimitado si aparece en el capital contable de la escindente o las escindidas un concepto o partida que no se encontraba en el balance que sirvió de base para la escisión. El legislador está penalizando también esta hipótesis con el hecho de considerar que sí hay enajenación de todos los activos, pasivo y capital contemplada en el artículo 14 B. En la exposición de motivos del Ejecutivo no se puso ningún ejemplo para explicar porque se hacía necesaria esta medida.

Para la reforma de este año se adicionó la causal de responsabilidad solidaria contemplada en la fracción XIX. La exposición de motivos del Ejecutivo justificó esta adición con la finalidad de considerar un mecanismo que permita considerar responsable solidario al residente en México que mantenga operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero cuando estos últimos constituyan un establecimiento permanente en México. Dijo que bajo esa premisa, atendiendo a la incertidumbre que causa el hecho de que no se garantice el pago de la contribución generada por este tipo de operaciones, es procedente establecer quién es el responsable solidario para el pago de la contribución correspondiente. Y termina diciendo que es por ello que resulta necesario incorporar un supuesto preciso para poder asegurar la legalidad de una determinación de responsabilidad solidaria ante la problemática que se está presentando, toda vez que, al existir una relación compleja para el pago de la contribución, es recomendable contar con un responsable solidario, lo cual le permitirá controlar y hacer más expedita la recaudación.

26-A- RESPONSABILIDAD DE PF CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES

Los contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta en los términos del Título IV, Capítulo II, Secciones I y II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, serán responsables por las contribuciones que se hubieran causado en relación con sus actividades empresariales hasta por un monto que no exceda del valor de los activos afectos a dicha actividad, y siempre que cumplan con todas las obligaciones a que se refieren los artículos 110 o 112, según sea el caso, del ordenamiento antes citado.

Comentarios al artículo 26-A

Límite de la responsabilidad frente al fisco del empresario persona física

Esta disposición limita la responsabilidad fiscal del empresario persona física derivada de sus actividades como tal al monto del valor de los activos afectos a dicha actividad; es una responsabilidad personal no objetiva, es decir, los activos pudieron haber desaparecido sin que desaparezca la responsabilidad empresarial. Se responde con los demás bienes de la persona física, pero limitado a aquel valor.

Resulta muy interesante esta norma porque atiende al patrimonio de afectación destinado a una actividad empresarial de la persona física, poniendo a salvo de contingencias fiscales su patrimonio en la parte que exceda de tal valor. Es equiparar a las personas físicas con las morales respecto del patrimonio afecto a una actividad empresarial.

27- INSCRIPCION EN EL RFC

En materia del Registro Federal de Contribuyentes, se estará a lo siguiente:

SUJETOS Y OBLIGACIONES

A. Sujetos y sus obligaciones específicas:

OBLIGACIONES DE LAS PF Y PM

I. Las personas físicas y personas morales están obligadas a dar cumplimiento a las fracciones I, II, III y IV del apartado B del presente artículo, siempre que:

a) Deban presentar declaraciones periódicas, o

b) Estén obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban.

PERSONAS QUE HAYAN ABIERTO UNA CUENTA A SU NOMBRE

Tratándose de personas físicas y personas morales que hayan abierto una cuenta a su nombre en las entidades del sistema financiero o en las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones, sólo están obligadas a dar cumplimiento a las fracciones I, II y III del apartado B del presente artículo, siempre que no se ubiquen en los supuestos de los incisos a) y b) de esta fracción.

OBLIGACIONES ADICIONALES DE LAS PM

II. Las personas morales, además están obligadas a dar cumplimiento a las fracciones V y VI del apartado B del presente artículo.

REPRESENTANTES LEGALES, SOCIOS Y ACCIONISTAS

III. Los representantes legales, socios y accionistas de las personas morales están obligados a dar cumplimiento a las fracciones I, II, III y IV del apartado B de este artículo, así como las personas que hubiesen adquirido sus acciones a través de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público

inversionista, siempre que, en este último supuesto, el socio o accionista no hubiere solicitado su registro en el libro de socios y accionistas.

PERSONAS QUE HAGAN PAGOS POR SALARIOS

IV. Las personas que hagan los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán dar cumplimiento a la obligación prevista en la fracción VII del apartado B del presente artículo.

FEDATARIOS PUBLICOS

V. Los fedatarios públicos deberán dar cumplimiento a las obligaciones previstas en las fracciones VIII, IX y X del apartado B del presente artículo.

FEDERACION, ENTIDADES FEDERATIVAS Y MUNICIPIOS

VI. Las unidades administrativas y los órganos administrativos desconcentrados de las dependencias y las demás áreas u órganos de la Federación, de las Entidades Federativas, de los municipios, de los organismos descentralizados y de los órganos constitucionales autónomos, que cuenten con autorización del ente público al que pertenezcan, que tengan el carácter de retenedor o de contribuyente, de conformidad con las leyes fiscales, en forma separada del ente público al que pertenezcan, deberán dar cumplimiento a las obligaciones previstas en las fracciones I, II y III del apartado B del presente artículo.

En todos los casos, los sujetos obligados deberán conservar en el domicilio fiscal, la documentación que compruebe el cumplimiento de las obligaciones previstas en este artículo y en el Reglamento de este Código.

Las personas físicas y morales que presenten algún documento ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, en los asuntos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o el Servicio de Administración Tributaria sean parte, deberán citar en todo momento, la clave que el Servicio de Administración Tributaria le haya asignado al momento de inscribirla en el padrón del Registro Federal de Contribuyentes.

SUJETOS NO OBLIGADOS

No son sujetos obligados en términos del presente artículo, los socios o accionistas residentes en el extranjero de personas morales residentes en México, así como los asociados residentes en el extranjero de asociaciones en participación, siempre que la persona moral o el asociante, residentes en México, presente ante las autoridades fiscales dentro de los tres primeros meses siguientes al cierre de cada ejercicio, una relación de los socios, accionistas o asociados, residentes en el extranjero, en la que se indique su domicilio, residencia fiscal y número de identificación fiscal.

CATALOGO GENERAL DE OBLIGACIONES

B. Catálogo general de obligaciones:

INSCRIPCION EN EL RFC

I. Solicitar la inscripción en el registro federal de contribuyentes.

IDENTIDAD, DOMICILIO Y SITUACION FISCAL

(Fracción II. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

II. Proporcionar en el registro federal de contribuyentes, la información relacionada con la identidad, domicilio y, en general, sobre la situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código, así como registrar y mantener actualizada una sola dirección de correo electrónico y un número telefónico del contribuyente, o bien, los medios de contacto que determine la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general.

DOMICILIO FISCAL

III. Manifestar al registro federal de contribuyentes el domicilio fiscal.

CERTIFICADO DE FIEL

IV. Solicitar el certificado de firma electrónica avanzada.

CLAVE DE SOCIOS Y ACCIONISTAS

V. Anotar en el libro de socios y accionistas, la clave en el registro federal de contribuyentes de cada socio y accionista y, en cada acta de asamblea, la clave de los socios o accionistas que concurran a la misma.

AVISO EN EL RFC DE MODIFICACION O INCORPORACION DE SOCIOS O ACCIONISTAS

(Fracción VI. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

VI. Presentar un aviso en el registro federal de contribuyentes, a través del cual informen el nombre y la clave en el Registro Federal de Contribuyentes de los socios, accionistas, asociados y demás personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que por su naturaleza formen parte de la estructura orgánica y que ostenten dicho carácter conforme a los estatutos o legislación bajo la cual se constituyen, cada vez que se realice alguna modificación o incorporación respecto a estos, en términos de lo que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante Reglas de Carácter General.

INSCRIPCION DE CONTRIBUYENTES A LOS QUE SE LES REALICEN PAGOS POR SALARIOS

VII. Solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que se realicen los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como proporcionar correo electrónico y número telefónico de los mismos, o bien, los medios de contacto que determine la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general.

ACTAS CONSTITUTIVAS, DE FUSION, ESCISION O DE LIQUIDACION DE PM

VIII. Exigir a los otorgantes de las escrituras públicas en que se hagan constar actas constitutivas, de fusión, escisión o de liquidación de personas morales, que comprueben dentro del mes siguiente a la firma, que han presentado solicitud de inscripción, o aviso de liquidación o de cancelación, según sea el caso, en el registro federal de contribuyentes, de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación; en caso contrario, el fedatario deberá informar de dicha omisión al Servicio de Administración Tributaria dentro del mes siguiente.

Lo anterior no será aplicable, cuando el fedatario público que protocolice el instrumento de que se trate, solicite la inscripción en el registro federal de contribuyentes de la persona moral.

ASENTAR LA CLAVE EN EL RFC

IX. Asentar en las escrituras públicas en las que hagan constar actas constitutivas o demás actas de asamblea, la clave en el registro federal de contribuyentes que corresponda a cada socio y accionista o representantes legales, o en su caso, verificar que dicha clave aparezca en los documentos señalados, cerciorándose que la misma concuerda con la cédula respectiva.

DECLARACION INFORMATIVA DE OPERACIONES CONSIGNADAS EN ESCRITURAS PUBLICAS

X. Presentar la declaración informativa relativa a las operaciones consignadas en escrituras públicas celebradas ante los fedatarios públicos, respecto de las operaciones realizadas en el mes inmediato anterior.

FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL:

C. Facultades de la autoridad fiscal:

VERIFICACIONES

I. Llevar a cabo verificaciones conforme al procedimiento establecido en el artículo 49 de este Código, sin que por ello se considere que inician sus facultades de comprobación, para constatar los siguientes datos:

a) Los proporcionados en el registro federal de contribuyentes, relacionados con la identidad, domicilio y demás datos que se hayan manifestado para los efectos de dicho registro;

b) Los señalados en los comprobantes fiscales digitales por Internet, declaraciones, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.

En la verificación de la existencia y localización del domicilio fiscal, las autoridades fiscales podrán utilizar servicios o medios tecnológicos que proporcionen georreferenciación, vistas panorámicas o satelitales, cuya información también podrá ser utilizada para la elaboración y diseño de un marco geográfico fiscal.

DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE

II. Considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en el que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, cuando el manifestado en las solicitudes y avisos a que se refiere este artículo no corresponda a alguno de los supuestos de dicho precepto.

MECANISMOS SIMPLIFICADOS DE INSCRIPCION EN EL RFC

III. Establecer mediante reglas de carácter general, mecanismos simplificados de inscripción en el registro federal de contribuyentes, atendiendo a las características del

régimen de tributación del contribuyente.

PF Y PM RESIDENTES EN EL EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAIS

IV. Establecer a través de reglas de carácter general, los términos en que las personas físicas y morales, residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, que no se ubiquen en los supuestos previstos en el presente artículo, podrán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

INSCRIPCION O ACTUALIZACION BASANDOSE EN DATOS QUE LAS PERSONAS LE PROPORCIONEN

V. Realizar la inscripción o actualización en el registro federal de contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo o en los que obtenga por cualquier otro medio.

REQUERIMIENTO DE ACLARACIONES, INFORMACION O DOCUMENTACION

VI. Requerir aclaraciones, información o documentación a los contribuyentes, a los fedatarios públicos o alguna otra autoridad ante la que se haya protocolizado o apostillado un documento, según corresponda.

Cuando la autoridad fiscal requiera al fedatario público que haya realizado alguna inscripción en el registro federal de contribuyentes y éste no atienda el requerimiento correspondiente, el Servicio de Administración Tributaria requerirá de manera directa al contribuyente la información relacionada con su identidad, domicilio y, en su caso sobre su situación fiscal, como lo establece el artículo 17-D, quinto párrafo de este Código.

CORRECCION DE DATOS DEL RFC

VII. Corregir los datos del registro federal de contribuyentes con base en evidencias que recabe, incluyendo aquéllas proporcionadas por terceros.

ASIGNACION DE CLAVE EN EL RFC

VIII. Asignar la clave que corresponda a cada contribuyente que se inscriba en el Registro Federal de Contribuyentes.

Dicha clave será proporcionada a través de la cédula de identificación fiscal o la constancia de registro fiscal.

CARACTERISTICAS DE LA CIF Y CONSTANCIA DE REGISTRO FISCAL

IX. Establecer mediante reglas de carácter general, las características que deberán contener la cédula de identificación fiscal y la constancia de registro fiscal.

DESIGNACION DE PERSONAL AUXILIAR

X. Designar al personal auxiliar que podrá verificar la existencia y localización del domicilio fiscal manifestado por el contribuyente en la inscripción o en el aviso de cambio de domicilio.

La verificación a que se refiere esta fracción, podrá realizarse utilizando herramientas que provean vistas panorámicas o satelitales.

REQUISITOS PARA LAS PF QUE NO SEAN SUJETOS OBLIGADOS

XI. Emitir a través de reglas de carácter general, los requisitos a través de los cuales, las personas físicas que no sean sujetos obligados en términos del presente artículo, podrán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

SUSPENSION O DISMINUCION DE OBLIGACIONES

(Fracción XII. adicionada a partir del 1o. de enero de 2021)

XII. Suspender o disminuir las obligaciones de los contribuyentes cuando se confirme en sus sistemas o con información proporcionada por otras autoridades o por terceros que no han realizado alguna actividad en los tres ejercicios previos.

CASOS ESPECIALES

D. Casos especiales:

RESIDENTES EN EL EXTRANJERO QUE NO SE ENCUENTREN OBLIGADOS

I. Para efectos de la fracción I del apartado B del presente artículo, podrán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, las personas físicas y personas morales, residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, que no se encuentren obligadas a ello. Para tal efecto, deberán proporcionar su número de identificación fiscal, cuando tengan obligación de contar con éste en el país en que residan, así como cumplir con los términos y requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Dicha inscripción no les otorga la posibilidad de solicitar la devolución de contribuciones.

DISPOSICIONES ADICIONALES

II. Para efectos de las fracciones II y III del apartado B del presente artículo, se estará a lo siguiente:

CAMBIO DE DOMICILIO FISCAL

a) En caso de cambio de domicilio fiscal, las personas físicas y morales deberán presentar el aviso correspondiente dentro de los diez días siguientes al día en el que tenga lugar dicho cambio, salvo que al contribuyente se le hayan iniciado facultades de comprobación y no se le haya notificado la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código, en cuyo caso deberá presentar el aviso previo a dicho cambio con cinco días de anticipación.

CONTRIBUYENTE NO LOCALIZADO

b) En caso de que, dentro del citado ejercicio de facultades, el contribuyente no sea localizado en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, y presente un aviso de cambio de domicilio, la sola presentación del referido aviso de cambio no implicará que el contribuyente está localizado.

AVISO DE CAMBIO DE DOMICILIO QUE NO SURTIRA EFECTOS

c) Cuando por virtud de la verificación que realice el personal auxiliar designado por la autoridad fiscal, se concluya que el lugar señalado como domicilio fiscal no cumple con los requisitos del artículo 10 de este Código, el aviso de cambio de domicilio no surtirá efectos, sin que sea necesaria la emisión de alguna resolución. Dicha circunstancia se hará del conocimiento a los contribuyentes mediante buzón tributario.

REGISTRO PROPORCIONADO QUE CONCUERDE CON EL DE LA CEDULA RESPECTIVA

III. Para efectos de la fracción V del apartado B del presente artículo, la persona moral deberá cerciorarse de que el registro proporcionado por el socio o accionista concuerde con el que aparece en la cédula respectiva.

DATOS QUE DEBERAN PROPORCIONAR LAS PERSONAS A LAS QUE SE HAGAN PAGOS POR SALARIOS

IV. Para efectos de la fracción VII del apartado B del presente artículo, los contribuyentes a los que se hagan los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán proporcionar a las personas morales en las que recae la obligación de inscribirlos en el Registro Federal de Contribuyentes, los datos necesarios para dar el cumplimiento correspondiente, así como su correo electrónico y número telefónico, o bien, los medios de contacto que determine la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general.

OBLIGACION PARA FEDATARIOS PUBLICOS

V. Para efectos de la fracción IX del apartado B del presente artículo, en aquellos casos en el que las actas constitutivas y demás actas de asamblea, sí contengan la clave en el registro federal de contribuyentes de los socios o accionistas, los fedatarios públicos deberán cerciorarse que la referida clave concuerde con las constancias de situación fiscal.

PLAZO PARA PRESENTAR LA DECLARACION INFORMATIVA

VI. Para efectos de la fracción X del apartado B del presente artículo, la declaración informativa deberá ser presentada a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél al que se refieren las operaciones realizadas ante el Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

INFORMACION DE LA DECLARACION INFORMATIVA

La declaración informativa a que se refiere esta fracción, deberá contener al menos, la información necesaria para identificar a los contratantes, a las sociedades que se constituyan, el número de escritura pública que le corresponda a cada operación y la fecha de firma de la citada escritura, el valor de avalúo de cada bien enajenado, el monto de la contraprestación pactada y de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales correspondieron a las operaciones manifestadas.

SOLICITUD O AVISOS QUE SE PRESENTEN EN FORMA EXTEMPORANEA

VII. La solicitud o los avisos a que se refieren las fracciones I, II y III del apartado B del presente artículo que se presenten en forma extemporánea, surtirán sus efectos a partir de la fecha en que sean presentados.

OBLIGACION DE LAS PM Y ENTIDADES O FIGURAS JURIDICAS EXTRANJERAS

VIII. Las personas morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y entidades o figuras jurídicas extranjeras, deberán cumplir con la obligación prevista en el artículo 113-C, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en los términos señalados por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

CONTRIBUYENTES QUE PRESENTEN AVISO DE CANCELACION EN EL RFC

(Fracción IX. adicionada a partir del 1o. de enero de 2021)

IX. Para efectos de la fracción II del apartado B del presente artículo, los contribuyentes que presenten el aviso de cancelación en el registro federal de contribuyentes por liquidación total del activo, por cese total de operaciones o por fusión de sociedades, deberán cumplir con los requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, dentro de los cuales se encontrarán los siguientes:

a) No estar sujeto al ejercicio de facultades de comprobación, ni tener créditos fiscales a su cargo.

b) No encontrarse incluido en los listados a que se refieren los artículos 69, 69-B y 69-B Bis de este Código.

c) Que el ingreso declarado, así como el impuesto retenido por el contribuyente, manifestados en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, concuerden con los señalados en los comprobantes fiscales digitales por Internet, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general las facilidades para que los contribuyentes no estén obligados a presentar declaraciones periódicas o continuar con el cumplimiento de sus obligaciones formales, cuando se encuentre en trámite la cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes.

Comentarios al artículo 27

La “llave” del control de las obligaciones fiscales de los contribuyentes es la clave alfanumérica del RFC que lleva el SAT. Y la validación de los actos del contribuyente cuando se trate de operaciones digitales es la Firma Electrónica Avanzada.

Certificado de Firma Electrónica Avanzada

La Firma Electrónica Avanzada se encuentra regulada en el artículo 17-D de este Código y destaca el hecho de que el legislador le otorga importancia cuando establece que una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Quiénes están obligados a inscribirse

Destaca el hecho de que únicamente en seis casos se está obligado a registrarse en el RFC: **(i)** cuando se esté obligado a presentar declaraciones periódicas; **(ii)** cuando se esté obligado a expedir los CFDI por las actividades que se realicen, **(iii)** quienes hayan abierto una cuenta a su nombre en las entidades del sistema financiero o en las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones, **(iv)** socios o accionistas de las personas morales **(v)** los representantes legales de las personas morales, supuesto comprendido desde 2017 como consecuencia de la reforma anticorrupción y la responsabilidad penal y administrativa de las personas morales, en términos del Código Penal Federal, Código Nacional de Procedimientos Penales y Ley de Responsabilidad Administrativa de las Personas Morales. **(vi)** Organos de los tres niveles de gobierno que tengan el carácter de retenedor o de contribuyente.

No todas las personas físicas tienen obligación de presentar declaraciones periódicas, como serían aquellas que perciban ingresos por los que no se esté obligado al pago del impuesto o por los que se haya cubierto impuesto definitivo, como el caso de la percepción de determinados intereses o premios de lotería.

A partir del año de 2020 se abandonó la posibilidad jurídica de que las personas físicas no obligadas se registren en el RFC en forma opcional; como serían los casos de aquellas que para no perder la exención en el ISR por venta de casa habitación o donativos, o que no se les presuman ingresos en caso de préstamos, deben declararlos, pero si no cuentan con el RFC y Firma Electrónica Avanzada se les complica el cumplimiento de esa obligación.

Avisos existentes para el RFC

El principal aviso es el de inscripción (alta) ante el RFC, según dispone el numeral en comento, y conforme al artículo 29 del RCFF existen además los siguientes:

I. Cambio de denominación o razón social.

II. Cambio de régimen de capital.

III. Corrección o cambio de nombre.

IV. Cambio de domicilio fiscal.

V. Suspensión de actividades.

VI. Reanudación de actividades.

VII. Actualización de actividades económicas y obligaciones.

VIII. Apertura de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares donde se almacenen mercancías y en general cualquier lugar que se utilice para el desempeño de actividades.

IX. Cierre de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares donde se almacenen mercancías y en general cualquier lugar que se utilice para el desempeño de actividades.

X. Inicio de liquidación.

XI. Apertura de sucesión.

XII. Cancelación en el RFC por liquidación de la sucesión.

XIII. Cancelación en el RFC por defunción.

XIV. Cancelación en el RFC por liquidación total del activo.

XV. Cancelación en el RFC por cese total de operaciones.

XVI. Cancelación en el RFC por fusión de sociedades.

XVII. Cambio de residencia fiscal, y

XVIII. Inicio de procedimiento de concurso mercantil.

Aviso de cambio de domicilio incorrecto

Como vimos en los comentarios al artículo 10 del presente Código, el domicilio debe coincidir con el que la ley señala como tal, por lo que cualquier aviso de este tipo que contradiga los supuestos contemplados en la ley para así considerarlo, no surtirá sus efectos legales.

Similar disposición existe cuando en la práctica de una visita domiciliaria de auditoría se presenta aviso de cambio de domicilio y en el anterior se continúan reuniendo los requisitos legales para configurarlo, entonces en caso de auditoría, por ejemplo, se continuará realizando en el anterior, según dispone el artículo 44, fracción II de este Código.

Para que surta efectos fiscales el aviso de cambio de domicilio cuando se esté practicando una revisión al contribuyente, deberá presentarse un aviso previo con cinco días de anticipación a que ello ocurra, seguramente para que las autoridades fiscales puedan verificar su existencia y preparar a la nueva autoridad revisora que resulte competente.

Aviso de suspensión de actividades

Aplica para los contribuyentes que interrumpan todas sus actividades económicas que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas, siempre que no deban cumplir con otras obligaciones fiscales periódicas de pago, por sí mismo o por cuenta de terceros, y destaca entre los demás avisos porque tiene efectos muy interesantes en materia fiscal que veremos a continuación; es importante manifestar que el contribuyente que lo presente sigue activo en la vida jurídica para todos los efectos legales, tanto fiscales como del derecho común.

A partir de 2014, con la emisión del nuevo RCFF, este aviso sólo aplicó para las personas físicas; sin embargo, podrán presentar este aviso las personas morales que cumplan con los requisitos que les impone la RM por el plazo de dos años, prorrogable por un año más. Por cierto, esta regla fue declarada inconstitucional por los magistrados que integran el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito al acotar la temporalidad del aviso. La tesis se localiza bajo el siguiente rubro: “AVISO DE SUSPENSION DE ACTIVIDADES DE LAS PERSONAS MORALES. LA REGLA 2.5.14 DE LA RESOLUCION MIOSCELANEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, QUE PREVE LO RELATIVO A SU TEMPORALIDAD, VIOLA LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORIDNACION JERARQUICA [SUSTITUCION DE LA JURISPRUDENCIA PC..I.A.J/138 (10a.)] Tesis PC.I.A. J/156 A (10a.).

¿Qué sucede con las personas morales que con anterioridad a la vigencia del RCFF dieron el aviso protegido por las normas anteriores? A mi juicio, podrán seguir en suspensión

de actividades por la protección que les otorga el principio de irretroactividad de la aplicación de las leyes en perjuicio de persona alguna.

Es una figura de aplicación práctica porque permite que ante el fisco federal se encuentre “en suspenso”, sin más obligaciones que las que mencionaré adelante, para que reanude sus actividades en fecha posterior. Pero, repito, no tiene efectos para nada más. Sus acreedores pueden realizar acciones en la vía más conveniente para cobrar sus créditos, sigue siendo contribuyente de impuestos locales, etcétera.

Además sigue siendo contribuyente federal y por tanto sujeto al ejercicio de todas las facultades de las autoridades fiscales, como las de fiscalización, de imposición de sanciones, de petición de informes, debe seguir dando los avisos al RFC, etcétera.

Es una figura muy útil porque queda liberado de la obligación de presentar declaraciones periódicas, excepto tratándose de las del ejercicio en que interrumpa sus actividades y cuando se trate de contribuciones causadas aún no cubiertas o de declaraciones anteriores correspondientes a periodos anteriores a la fecha de inicio de la suspensión de actividades. No aplica para quienes perciban ingresos del Capítulo de salarios y asimilados a ellos, si el aviso fue dado por el empleador y continúa prestando servicios a otro tercero.

Residentes en el extranjero

Esta norma contiene una rara redacción cuando dispone que los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente o base fija en el país, y sin obligación de registrarse en el RFC, podrán solicitar su inscripción para determinados fines, sin que por el hecho de inscribirse puedan solicitar devolución de contribuciones. Como el derecho a solicitar devolución de saldos a favor de contribuciones o de pagos de lo indebido no le puede ser privado a ningún sujeto pasivo de la relación tributaria ni nacional ni extranjero, la redacción de este artículo sólo puede entenderse en el sentido de que por el hecho de estar inscritos no nace automáticamente el derecho a la devolución, que deberá probar como cualquier otro contribuyente.

Los residentes en el extranjero obligados a inscribirse en el RFC, cuando no tengan representante legal en el país, presentarán la solicitud con todos sus anexos en el consulado mexicano más próximo al lugar de su residencia o a la autoridad que para estos efectos autorice la SHCP, según indica el artículo 24, fracción IV del RCFF.

Obsérvese que tratándose de residentes en el extranjero que sean socios o accionistas de personas morales residentes en México, están liberados de la obligación de registrarse en el RFC, siempre que la persona moral presente la relación de ellos dentro de los tres primeros meses al cierre de cada ejercicio. Se da la peculiaridad de que, si los socios o accionistas son los mismos cada ejercicio, de cualquier manera la relación señalada deberá seguirse presentando indefinidamente. Este obvio error deberá ser subsanado en un futuro próximo. De cualquier manera, la SHCP no podrá imponer sanciones pecuniarias a tales socios porque ya cumplieron con su obligación desde que aparecieron en la primera relación.

Fedatarios públicos

Otro ejemplo de las múltiples obligaciones de cooperación fiscal atribuidas a terceros se establece aquí, en este caso, a los fedatarios públicos.

Efectos de la presentación extemporánea de los avisos al RFC

¿Cuáles son los efectos de una solicitud de inscripción o de un aviso? Solamente que queden registrados ante el RFC para conocimiento y consecuente control de las autoridades fiscales; por ello, esta disposición no puede llegar al extremo de desconocer la realización de los actos jurídicos como un cambio de denominación social, un cambio de domicilio, un aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades, una liquidación o apertura de sucesión o la cancelación del registro ante el RFC. No debe confundirse la sanción por la falta de presentación en tiempo de tales avisos, que es procedente, con la pérdida de efectos legales de los actos jurídicos desde la fecha de su realización.

Avisos de socios, accionistas, asociados y demás personas

En la reforma del 2021 se adicionó la obligación de avisar del nombre y del RFC, aparte de socios o accionistas, el de asociados y demás personas, cualquiera sea el nombre con que se les designe, que por su naturaleza formen parte de la estructura orgánica de la sociedad, conforme a reglas generales que emita el SAT. Suponemos que se trata de los comisarios. Esperemos que las reglas generales aclaren más este dispositivo legal.

CURP

Desde el 1 de julio de 1999 las cédulas de identificación fiscal que emite la SHCP traen la CURP, es decir, la Clave Unica de Registro de Población, que es el control sobre toda la población residente en México.

En el 2020 se hizo una reorganización ordenada de las disposiciones contenidas en este numeral sin cambios significativos.

28- CONTABILIDAD Y REGISTROS O ASIENTOS QUE INTEGRAN LA CONTABILIDAD

Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. Para efectos fiscales, la contabilidad se integra por:

A. Los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

B. Tratándose de personas que fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, incluyendo almacenamiento para usos propios, distribuyan o enajenen cualquier tipo de

hidrocarburo o petrolífero, además de lo señalado en el apartado anterior, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos, así como con dictámenes emitidos por un laboratorio de prueba o ensayo, que determinen el tipo de hidrocarburo o petrolífero, de que se trate, y el octanaje en el caso de gasolina. Se entiende por controles volumétricos de los productos a que se refiere este párrafo, los registros de volumen, objeto de sus operaciones, incluyendo sus existencias, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente.

Los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos serán aquéllos que autorice para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria, los cuales deberán mantenerse en operación en todo momento.

Los contribuyentes a que se refiere este apartado están obligados a asegurarse de que los equipos y programas informáticos para llevar controles volumétricos operen correctamente en todo momento. Para tal efecto, deberán adquirir dichos equipos y programas, obtener los certificados que acrediten su correcta operación y funcionamiento, así como obtener los dictámenes de laboratorio señalados en el primer párrafo de este apartado, con las personas que para tales efectos autorice el Servicio de Administración Tributaria.

Los proveedores de equipos y programas para llevar controles volumétricos o para la prestación de los servicios de verificación de la correcta operación y funcionamiento de los equipos y programas informáticos, así como los laboratorios de prueba o ensayo para prestar los servicios de emisión de dictámenes de las mercancías especificadas en el primer párrafo de este apartado, deberán contar con la autorización del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto éste emita.

El Servicio de Administración Tributaria revocará las autorizaciones a que se refieren los párrafos anteriores, cuando en los supuestos previstos en las reglas señaladas en el párrafo anterior, se incumpla con alguna de las obligaciones establecidas en la autorización respectiva o en este Código.

Las características técnicas de los controles volumétricos y los dictámenes de laboratorio a que se refiere este apartado, deberán emitirse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, tomando en consideración las Normas Oficiales Mexicanas relacionadas con hidrocarburos y petrolíferos expedidas por la Comisión Reguladora de Energía.

II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

Comentarios al artículo 28

Contabilidad

La contabilidad es la técnica que establece las normas y procedimientos para registrar, cuantificar, analizar e interpretar los hechos económicos que afecten el patrimonio de las entidades. (*Diccionario de Términos Financieros,* Rafael Barandiarán, Editorial Trillas).

El RCFF regula aspectos de la contabilidad "para fines fiscales" en los artículos 33, 34 y 35.

La contabilidad de los comerciantes debe regirse por el Código de Comercio, artículos 33 al 46; sin embargo, el artículo 28 en comento establece una contabilidad "para efectos fiscales", lo que obligará a llevar dos tipos de contabilidad, una para fines comerciales y otra para fines fiscales. Creo que cuando las leyes fiscales hacen referencia a la contabilidad es la "fiscal".

Diversos efectos legales por no atender a la contabilidad

La contabilidad es uno de los pilares fundamentales de información fiscal que sostienen la estructura del actual sistema legal tributario. Los efectos de no llevar contabilidad, de alterarla, de no entregarla a las autoridades fiscales o incluso el mal registro, son los siguientes:

a) Las deducciones que no estén debidamente registradas en contabilidad serán no deducibles del ISR; por ende, no será acreditable tampoco el IVA que se haya trasladado en los comprobantes.

b) Si una sociedad mercantil no lleva contabilidad, la oculta o la destruye, tal actuación trae consigo la responsabilidad solidaria de las personas que tengan conferida la Dirección General, la Gerencia General o la Administración Unica; también traerá consigo la responsabilidad solidaria de los socios o accionistas respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizado con los bienes de la misma, en términos del artículo 26 de este Código.

c) La caducidad de las facultades del fisco será de 10 años cuando el contribuyente no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo de cinco años.

d) El no presentar los libros y registros de contabilidad otorga a las autoridades fiscales la posibilidad de determinar presuntivamente la utilidad fiscal del contribuyente, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones.

e) Si el contribuyente omite registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados fueron enajenados y, mediante el procedimiento establecido en la ley, se determinará el importe de la enajenación.

f) Si el contribuyente se niega a proporcionar la contabilidad a que está obligado y mediante la cual acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, el fisco federal tendrá el derecho de asegurarle sus bienes precautoriamente.

g) Si el particular incurre en infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad y siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de

comprobación, las autoridades fiscales tienen el derecho de imponerles una serie de multas que fluctuarán en su cuantía, dependiendo de la gravedad de la infracción.

h) Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

Misma pena de prisión se impondrá a aquel que oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar, así como la documentación relativa a los asientos respectivos.

i) Cuando se tengan inversiones en paraísos fiscales, el no poner a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad del ente trae consecuencias de gravamen al ingreso bruto en el ISR.

Ausencia de control de inventarios

Como este control forma parte de la contabilidad, de no llevarse puede dar lugar a las facultades de determinación presuntiva de la utilidad fiscal del contribuyente, sus ingresos o el valor de sus actos, actividades o activos, según el artículo 55 del CFF.

Controles volumétricos. Reforma en el DOF de 1 de junio de 2018

Este artículo sufrió una adición a fin de incorporar dentro del concepto de contabilidad el equipo y los programas informáticos para llevar los controles volumétricos con que deben contar las personas que fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, incluyendo almacenamiento para uso propio, distribuyan o enajenen cualquier tipo de hidrocarburo o petrolífero; también deberán contar con dictámenes emitidos por un laboratorio de prueba o ensayo, que determinen el tipo de hidrocarburo o petrolífero de que se trate. Todo esto con la finalidad de impedir la venta ilegal de hidrocarburos. Las obligaciones aquí contenidas se exigirán a partir de que surtan efecto las autorizaciones que debe emitir el SAT.

En el capítulo 2.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 (visible en la Tercera Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018 publicada en el DOF de 19 de octubre de 2018) se encuentra la normatividad incorporada por el SAT para la autorización de los proveedores de equipos y programas informáticos, certificación de correcta operación y funcionamiento, así como de los laboratorios de prueba y ensayo.

En la Exposición de Motivos de la Iniciativa se precisa que los dictámenes aludidos se utilizarán para determinar el correcto pago de las contribuciones y no para determinar si los hidrocarburos o petrolíferos cumplen con la especificación de calidad a que hace referencia la Norma Oficial Mexicana NOM-016-CRE-2016.

Juicios de amparo contra el envío de la información contable

Durante 2014 y 2015 fueron promovidos más de 10 mil juicios de amparo en contra de la obligación de enviar por Internet la información contable contenida en la fracción IV.

En tales demandas se alegaron diversos conceptos de violación constitucional a los Derechos Fundamentales de los pagadores de impuestos. Yo creo que efectivamente se violan.

El artículo 16 de nuestra Carta Magna establece en su primer párrafo lo siguiente: “Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.” Conforme a esta disposición, a fin de resguardar los Derechos Humanos de seguridad jurídica de los gobernados, nadie puede ser molestado en sus papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

La fracción IV en comento, vigente a partir del 1 de julio de 2014, establece la obligación a cargo de los gobernados de poner a disposición de las autoridades su información contable sin que medie ningún acto de autoridad que funde y motive la causa legal de dicho procedimiento.

Lo que se agrava cuando de la lectura a la norma no se descubre ningún límite temporal para la autoridad; es decir, no existe certidumbre jurídica para el contribuyente respecto del momento en que efectivamente su información está siendo revisada, ni en su inicio ni en su término. Jamás se enterará qué sucedió con su información.

Además, el propio artículo 16 constitucional dispone en su segundo párrafo: “Artículo 16. ... Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger derechos de terceros.” El espíritu de la norma constitucional es proteger a las personas en su vida privada, sus documentos, sus datos, acorde con Convenciones Internacionales, con lo que queda claro que el artículo 28, fracción IV del CFF violenta este Derecho Fundamental, ya que al mandar la información contable a un portal electrónico se ignora quién la recibe, quién tiene acceso a ella y cómo está protegida de la auscultación de terceros ajenos.

Por último, es también la oportunidad de que la SCJN estudie hasta dónde llega la facultad del Poder Legislativo de imponer obligaciones formales a los contribuyentes para recabar información fiscal, cuando las que ha emitido son múltiples y a mi juicio suficientes, como declaraciones informativas, declaraciones anuales, declaraciones mensuales, facturas electrónicas, información que puede cruzar el fisco. ¿No encuentra límites esa facultad del Poder Legislativo? A mi juicio, se excedió en los límites que le confiere el artículo 73 constitucional, fracción XXX, toda vez que su facultad de expedir las leyes que sean necesarias a objeto de hacer efectivas las facultades conferidas en las demás fracciones del propio numeral, en este caso la VII, debe ejercerse en forma tal que no genere contradicciones o superposiciones con otras disposiciones que por la misma razón emitió y que constitucionalmente la hace innecesaria.

Sin embargo, la Suprema Corte resolvió en contra de tales argumentos y dictó varias Jurisprudencias que validan constitucionalmente la reforma combatida. A continuación presento varias de ellas:

CONTABILIDAD ELECTRONICA. EL ARTICULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN RELACION CON LAS REGLAS 2.8.1.4., 2.8.1.5. Y 2.8.1.9. DE LA RESOLUCION MISCELANEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, AL NO

COLISIONAR CON EL DIVERSO ARTICULO 33 DEL CODIGO DE COMERCIO, NO VIOLAN EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURIDICA.

Jurisprudencia 2a./J. 146/2016 (10a.), publicada el viernes 28 de octubre de 2016, a las 10:38 horas en el *Semanario Judicial de la Federación* y en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* . Décima Epoca. Libro 35. Tomo I. Octubre de 2016. Pág. 701.

CONTABILIDAD ELECTRONICA. EL ARTICULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN RELACION CON LAS REGLAS 2.8.1.4., 2.8.1.5. Y 2.8.1.9. DE LA RESOLUCION MISCELANEA FISCAL PARA 2015, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 30 DE DICIEMBRE DE 2014, NO VULNERAN EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PRIVACIDAD, EN SU DIMENSION DE CONTROLAR LA DIFUSION DE LA INFORMACION PERSONAL.

Jurisprudencia 2a./J. 145/2016 (10a.), publicada el viernes 28 de octubre de 2016, a las 10:38 horas en el *Semanario Judicial de la Federación* y en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* . Décima Época. Libro 35. Tomo I. Octubre de 2016. Pág. 703.

CONTABILIDAD ELECTRONICA. EL SISTEMA DE REGISTRO Y CONTROL DE CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES CONTENIDO EN EL ARTICULO 28, FRACCIONES III Y IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO CONSTITUYE EN SI UN ACTO DE FISCALIZACION (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013).

Jurisprudencia 2a./J. 139/2016 (10a.), publicada el viernes 28 de octubre de 2016, a las 10:38 horas en el *Semanario Judicial de la Federación* y en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.*Décima Época. Libro 35. Tomo I. Octubre de 2016. Pág. 706.

29- COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (CFDI)

(Primer párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios, realicen pagos parciales o diferidos que liquidan saldos de comprobantes fiscales digitales por Internet, exporten mercancías que no sean objeto de enajenación o cuya enajenación sea a título gratuito, o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.

OBLIGACIONES QUE DEBEN CUMPLIR LOS CONTRIBUYENTES

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

CERTIFICADO DE FIRMA ELECTRONICA AVANZADA

I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.

CERTIFICADO PARA EL USO DE LOS SELLOS DIGITALES

II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la expedición de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales por Internet que expidan las personas físicas y morales, el cual queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la firma electrónica avanzada.

Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.

La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.

REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES

III. Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

VALIDACION DEL COMPROBANTE FISCAL DIGITAL ANTES DE SU EXPEDICION

IV. Remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por Internet respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a:

a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.

c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción.

Los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet a que se refiere el párrafo anterior deberán estar previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria y cumplir con los requisitos que al efecto establezca dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general.

El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores a que se refiere esta fracción, cuando incumplan con alguna de las obligaciones

establecidas en este artículo, en la autorización respectiva o en las reglas de carácter general que les sean aplicables.

Para los efectos del segundo párrafo de esta fracción, el Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet.

ENTREGAR O PONER A DISPOSICION DEL CLIENTE EL ARCHIVO DEL CFDI

(Fracción V. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

V. Una vez que se incorpore el sello digital del Servicio de Administración Tributariaal comprobante fiscal digital por Internet, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos que disponga el citado órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet de que se trate y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.

CUMPLIR CON LAS ESPECIFICACIONES INFORMATICAS

VI. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

COMPROBACION DE LA AUTENTICIDAD DE LOS COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET

Los contribuyentes podrán comprobar la autenticidad de los comprobantes fiscales digitales por Internet que reciban consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del comprobante fiscal digital, el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.

COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET EN EL CASO DE DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES

En el caso de las devoluciones, descuentos y bonificaciones a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberán expedir comprobantes fiscales digitales por Internet.

FACILIDADES ADMINISTRATIVAS PARA CONTRIBUYENTES QUE EMITAN COMPROBANTES FISCALES DIGITALES

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios, a través de proveedores de servicios o con los medios electrónicos que en dichas reglas determine. De igual forma, a través de las citadas reglas podrá establecer las características de los comprobantes que servirán para amparar el transporte de mercancías, así como de los comprobantes que amparen operaciones realizadas con el público en general.

ACTOS O ACTIVIDADES QUE TENGAN EFECTOS FISCALES EN LOS QUE NO HAYA OBLIGACION DE EMITIR CFDI

Tratándose de actos o actividades que tengan efectos fiscales en los que no haya obligación de emitir comprobante fiscal digital por Internet, el Servicio de Administración Tributaria podrá, mediante reglas de carácter general, establecer las características de los documentos digitales que amparen dichas operaciones.

Comentarios al artículo 29

Fiscalización indirecta mediante los comprobantes fiscales

Este artículo y el 29-A establecen un peculiar sistema de fiscalización indirecta en donde se involucra a los clientes con los proveedores del contribuyente, estableciéndose una cadena de verificación de datos e identidades recíprocos que facilitan el control fiscal sin intervención de las autoridades fiscales.

Combate a la utilización de facturas falsas

Las facturas electrónicas son el instrumento más novedoso de la administración tributaria para combatir la evasión que se realiza mediante la utilización de las facturas falsas en su forma, sobre las que no se tiene control, aun cuando se obligaba a que las facturas fueran impresas por talleres autorizados. Y que eran descubiertas sólo cuando existía una auditoría directa sobre el contribuyente.

Con estos documentos digitalizados se tendrá más control sobre ellos porque requieren ser validados por la autoridad fiscal, según establece la fracción IV de este artículo. Por la existencia de la validación, difícilmente se podrá materializar la hipótesis del artículo 109, fracción VIII del CFF que dispone que comete el delito equiparado al fraude fiscal al que dé efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del propio Código. El artículo 29, fracción IV, dispone que se debe remitir al SAT, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A, asignarle el folio e incorporar el sello digital del SAT. Si estos documentos han sido validados por la propia autoridad, entonces, ¿cómo se puede atribuir la conducta delictiva al contribuyente?

Ahora bien, esto no evita la utilización de facturas electrónicas verdaderas con contenido falso, que pueden ser emitidas por empresas fantasmas dadas de alta en el RFC. Con la reforma del año de 2020 se les combate frontalmente de diversa manera, incorporando un tipo delictivo contenido en el artículo 113 Bis de este Código, equiparado a la delincuencia organizada, al que expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Consecuencias de no obtener los comprobantes con requisitos fiscales

Nuestro sistema legal tributario establece consecuencias severas para quien no cuente con las facturas digitales o no tengan todos los requisitos, consistentes en la no deducibilidad del gasto para el ISR o el no acreditamiento del IVA trasladado.

A mi juicio, esta norma viola el principio de justicia tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, puesto que al no ser deducible el gasto real en el ISR, se le aumenta la base gravable al contribuyente, incrementándole artificialmente su capacidad contributiva. Es "más rico" para efectos del ISR y debe pagar más impuesto. Y en el IVA se le afecta en forma tal que, al no poder hacer acreditable un monto igual al impuesto trasladado, pierde derechos que tiene como contribuyente, pagando en consecuencia más impuesto. Nuevamente se le aumenta artificialmente su capacidad contributiva.

El sistema de control de fiscalización indirecta implementado mediante los comprobantes es sano; pero su vulneración debiera ser sancionada con multas en las que se atienda a las peculiaridades de cada contribuyente y no mediante las consecuencias aludidas en el párrafo anterior.

Prueba de la autenticidad de la factura electrónica

Quienes deseen comprobar la autenticidad del documento digital y evitarse la problemática de calificar como apócrifa la factura, pueden acudir al portal del SAT y verificar que el número de folio corresponde al emisor, así como el certificado que ampare que el sello digital se encontraba vigente y registrado ante esa autoridad fiscal.

Homologación de disposiciones fiscales referidas a comprobantes con las del CFF

Como una medida de igualar las variadas denominaciones que de los diferentes comprobantes fiscales tienen las leyes del ISR, IVA e IESPYS, se dispuso en un artículo transitorio de la reforma de 2012 (artículo 3) que las disposiciones referidas a comprobantes fiscales contenidas en el CFF prevalecerán por sobre las contenidas en las leyes fiscales especiales.

29-A- REQUISITOS DE LOS COMPROBANTES FISCALES DIGITALES

Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.

II. El número de folio y el sello digital del Servicio de Administración Tributaria, referidos en la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.

III. El lugar y fecha de expedición.

IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

(Segundo párrafo de la fracción IV. reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes a que se refiere esta fracción, se señalará la clave genérica que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, considerándose la operación como celebrada con el público en general. El Servicio de Administración Tributaria podrá establecer facilidades o especificaciones mediante reglas de carácter general para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet por operaciones celebradas con el público en general. Tratándose de comprobantes fiscales digitales por Internet que se utilicen para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado a turistas extranjeros o que amparen ventas efectuadas a pasajeros internacionales que salgan del país vía aérea, terrestre o marítima, así como ventas en establecimientos autorizados para la exposición y ventas de mercancías extranjeras o nacionales a pasajeros que arriben al país en puertos aéreos internacionales, conjuntamente con la clave genérica que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, deberán contener los datos de identificación del turista o pasajero y del medio de transporte en que éste salga o arribe al país, según sea el caso, además de cumplir con los requisitos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

(Primer párrafo de la fracción V. reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen, estos datos se asentarán en los comprobantes fiscales digitales por Internet usando los catálogos incluidos en las especificaciones tecnológicas a que se refiere la fracción VI del artículo 29 de este Código.

REQUISITOS ADICIONALES DE LOS COMPROBANTES FISCALES DIGITALES

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

a) Los que se expidan a las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente de conformidad con lo establecido por el artículo 73, quinto párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán identificar el vehículo que les corresponda.

b) Los que amparen donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán señalar expresamente tal situación y contener el número y fecha del oficio constancia de la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.

c) Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán contener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados de conformidad con lo establecido por el artículo 19, fracción II, último párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores, comercializadores e importadores de automóviles en forma definitiva, cuyo destino sea permanecer en territorio nacional para su circulación o comercialización, deberán contener el número de identificación vehicular y la clave vehicular que corresponda al automóvil.

El valor del vehículo enajenado deberá estar expresado en el comprobante correspondiente en moneda nacional.

Para efectos de esta fracción se entiende por automóvil la definición contenida en el artículo 5 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Cuando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.

VI. El valor unitario consignado en número.

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

a) Los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

b) Los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

c) Los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro de conformidad con lo establecido por el artículo 1o.-C, fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

VII. El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el momento en que se expida el comprobante fiscal digital por Internet correspondiente a la operación de que se trate, se señalará expresamente dicha situación, además se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.

Los contribuyentes que realicen las operaciones a que se refieren los artículos 2o.-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 19, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y 11, tercer párrafo de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refiere el artículo 2o., fracción I, incisos A), D), F), G), I) y J) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite.

Tratándose de contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

(Inciso b) de la fracción VII. reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

b) Cuando la contraprestación no se pague en una sola exhibición, o pagándose en una sola exhibición, ésta se realice de manera diferida del momento en que se emite el comprobante fiscal digital por Internet que ampara el valor total de la operación, se emitirá un

comprobante fiscal digital por Internet por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y se expedirá un comprobante fiscal digital por Internet por cada uno del resto de los pagos que se reciban, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, los cuales deberán señalar el folio del comprobante fiscal digital por Internet emitido por el total de la operación.

c) Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencias electrónicas de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

VIII. Tratándose de mercancías de importación:

a) El número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.

b) En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

IX. Los contenidos en las disposiciones fiscales, que sean requeridos y dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

(Segundo párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Los comprobantes fiscales digitales por Internet, incluyendo los que se generen para efectos de amparar la retención de contribuciones deberán contener los requisitos que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 de este Código, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

ACEPTACION DE CANCELACION DE LOS CFDI

Los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.

FORMA Y MEDIOS PARA MANIFESTAR LA ACEPTACION DE CANCELACION

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá la forma y los medios en los que se deberá manifestar dicha aceptación.

Comentarios al artículo 29-A

Requisitos

Como observamos de la lectura a este artículo son numerosos los requisitos que debe contener un CFDI y más aún si tomamos en cuenta la gran cantidad de normas existentes para este tema en la Resolución Miscelánea Fiscal.

Para el requisito de “descripción del servicio” existe una jurisprudencia benéfica para el contribuyente digna de reproducir:

COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTICULO 29-A, FRACCION V, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCION DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUE INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN. El requisito previsto en el precepto invocado para las legislaciones vigentes en los años de mérito, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo. En ese contexto, si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite.

Contradicción de tesis 232/2017.

Tesis de jurisprudencia 161/2017 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de noviembre de dos mil diecisiete.

La persona física, por sus ingresos, ¿emite recibo o factura?

Esta pregunta se hace en forma constante, ya que para efectos legales, los ingresos por honorarios o por rentas de inmuebles han sido conocidos como “Recibos” y los ingresos por actividades mercantiles han sido conocidos como “Facturas” y ahora, por disposición de la norma en comento ya no se hace tal distinción, en ambos casos, son CFDI (Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Factura Electrónica) ocasionando problemas de interpretación en caso de falta de pago de unos o de otras a fin de conocer si la vía procesal a utilizar es la civil o la mercantil. Ver “VIA ORAL MERCANTIL. NO ES LA IDONEA PARA

EJERCER EL RECLAMO DEL PAGO DE COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET (CFDI) EMITIDOS CON MOTIVO DE LA PRESTACION DE SERVICIOS PROFESIONALES (LEGISLACION APLICABLE PARA LA CIUDAD DE MEXICO. Tesis I.3o.C422 C (10a.).

La emisión de los CFDI ¿prueba la recepción del pago?

Sabiamente, los Tribunales han decidido que la sola emisión de los CFDI no implica la recepción del pago (ver "OBLIGACIONES RENTISTICAS ADEUDADAS. CUANDO SE ESTABLEZCA COMO METODO DE PAGO 'EN PARCIALIDADES O DIFERIDO', LA SOLA EXHIBICION DE LOS COMPROBANTES EXHIBIDOS (FACTURAS) NO AVALA LA RECEPCION DE PAGO DE AQUELLAS". TCC I.3o.C.421 C (10a.).

Cancelación de CFDI

Deberá recabarse la autorización del recipiendario del CFDI para poder cancelar un comprobante digital. Era necesaria esta medida porque, como sucedió en la realidad, cualquier emisor del CFDI podía cancelar unilateralmente su comprobante y no acumular el ingreso ni pagar el IVA. Sin embargo, es importante atender lo dispuesto por la Regla de la Miscelánea Fiscal correspondiente que permite la cancelación sin autorización. Dispone la Regla:

Cancelación de CFDI sin aceptación del receptor

Los contribuyentes podrán cancelar un CFDI sin que se requiera la aceptación del receptor en los siguientes supuestos:

a) Los que amparen montos totales de hasta $5,000.00 (cinco mil pesos 00/100 M.N).

b) Por concepto de nómina.

c) Por concepto de egresos.

d) Por concepto de traslado.

e) Por concepto de ingresos expedidos a contribuyentes del RIF.

f) Emitidos a través de la herramienta electrónica de "Mis cuentas" en el aplicativo "Factura fácil".

g) Que amparen retenciones e información de pagos.

h) Expedidos en operaciones realizadas con el público en general de conformidad con la RM.

i) Emitidos a residentes en el extranjero para efectos fiscales conforme a la RM.

j) Cuando la cancelación se realice dentro de los tres días siguientes a su expedición.

k) Por concepto de ingresos, expedidos por contribuyentes que enajenen bienes, usen o gocen temporalmente bienes inmuebles, otorguen el uso, goce o afectación de un terreno, bien o derecho, incluyendo derechos reales, ejidales o comunales a que se refiere la regla 2.4.3., fracciones I a VIII, así como los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras en términos de la regla 2.7.4.1., y

que para su expedición hagan uso de los servicios de un proveedor de certificación de expedición de CFDI o expidan CFDI a través de la persona moral que cuente con autorización para operar como proveedor de certificación y generación de CFDI para el sector primario.

l) Emitidos por los integrantes del sistema financiero.

m) Emitidos por la Federación por concepto de derechos, productos y aprovechamientos.

Cuando se cancele un CFDI aplicando la facilidad prevista en esta regla, pero la operación subsista emitirá un nuevo CFDI que estará relacionado con el cancelado de acuerdo con la guía de llenado de los CFDI que señala el Anexo 20.

30- LUGAR PARA CONSERVAR LA CONTABILIDAD

Las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla a disposición de las autoridades fiscales de conformidad con la fracción III del artículo 28 de este Código.

Las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

PLAZO PARA CONSERVAR LA DOCUMENTACION Y LA CONTABILIDAD

(Tercer párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

La documentación a que se refiere el párrafo anterior de este artículo y la contabilidad, deberán conservarse durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas. Tratándose de la contabilidad y de la documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en el que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos. Cuando se trate de la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, el plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en la que quede firme la resolución que les ponga fin. Tratándose de las actas constitutivas de las personas morales, de los contratos de asociación en participación, de las actas en las que se haga constar el aumento o la disminución del capital social, la fusión o la escisión de sociedades, de las constancias que emitan o reciban las personas morales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta al distribuir dividendos o utilidades, de la documentación e información necesaria para determinar los ajustes a que se refieren los artículos 22 y 23 de la ley citada, la información y documentación necesaria para implementar los acuerdos alcanzados como resultado de los procedimientos de resolución de controversias contenidos en los tratados para evitar la doble tributación, así como de las declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio, de las contribuciones federales, dicha documentación deberá conservarse por todo el tiempo en el que subsista la sociedad o contrato de que se trate.

ACTAS DE ASAMBLEA CON AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL

(Cuarto párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Tratándose de las actas de asamblea en las que se haga constar el aumento de capital social, además se deberán conservar los estados de cuenta que expidan las instituciones financieras, en los casos en que el aumento de capital haya sido en numerario o bien, los avalúos correspondientes a que se refiere el artículo 116 de la Ley General de Sociedades Mercantiles en caso de que el aumento de capital haya sido en especie o con motivo de un superávit derivado de revaluación de bienes de activo fijo. Tratándose de aumentos por capitalización de reservas o de dividendos, adicionalmente se deberán conservar las actas de asamblea en las que consten dichos actos, así como los registros contables correspondientes. Tratándose de aumentos por capitalización de pasivos, adicionalmente se deberán conservar las actas de asamblea en las que consten dichos actos, así como el documento en el que se certifique la existencia contable del pasivo y el valor correspondiente del mismo. Dicha certificación deberá contener las características que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

ACTAS DE ASAMBLEA CON DISMINUCION DE CAPITAL SOCIAL

(Quinto párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Tratándose de las actas en las que se haga constar la disminución de capital social mediante reembolso a los socios, además se deberán conservar los estados de cuenta que expidan las instituciones financieras en los que conste dicha situación. Tratándose de las actas en las que se haga constar la disminución de capital social mediante liberación concedida a los socios, se deberán conservar las actas de suscripción, de liberación y de cancelación de las acciones, según corresponda.

ACTAS DE ASAMBLEA CON FUSION O ESCISION DE SOCIEDADES

(Sexto párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Tratándose de las actas en las que se haga constar la fusión o escisión de sociedades, además se deberán conservar los estados de situación financiera, estados de variaciones en el capital contable y los papeles de trabajo de la determinación de la cuenta de utilidad fiscal neta y de la cuenta de aportación de capital, correspondientes al ejercicio inmediato anterior y posterior a aquél en que se haya realizado la fusión o la escisión.

DISMINUCION DE DIVIDENDOS O UTILIDADES

(Séptimo párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Tratándose de las constancias que emitan o reciban las personas morales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta al distribuir dividendos o utilidades, además se deberán conservar los estados de cuenta que expidan las instituciones financieras en los que conste dicha situación.

CONSERVACION DE DOCUMENTOS CON FIRMA ELECTRONICA AVANZADA O SELLO DIGITAL

Los documentos con firma electrónica avanzada o sello digital, deberán conservarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

DISMINUCION DE PERDIDAS FISCALES, DISTRIBUCION O PAGO DE DIVIDENDOS O UTILIDADES, SE REDUZCA CAPITAL O SE REEMBOLSEN O ENVIEN REMESAS DE CAPITAL

(Párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo facultades de comprobación respecto de ejercicios fiscales en los que se disminuyan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, se distribuyan o paguen dividendos o utilidades, se reduzca su capital o se reembolsen o envíen remesas de capital en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta o se reciban cantidades por concepto de préstamo, otorgado o recibido, independientemente del tipo de contrato utilizado, los contribuyentes deberán proporcionar la documentación que acredite el origen y procedencia de la pérdida fiscal, la documentación comprobatoria del préstamo o la documentación e información que soporte el saldo origen y los movimientos de la cuenta de utilidad fiscal neta, de la cuenta de capital de aportación o de cualquier otra cuenta fiscal o contable involucrada en los referidos actos, independientemente del ejercicio en el que se haya originado la pérdida, el préstamo, u originado los movimientos de la cuenta de utilidad fiscal neta, de la cuenta de capital de aportación o de cualquier otra cuenta fiscal o contable involucrada. Lo anterior aplicará también en el caso de contratación de deudas con acreedores, o bien para la recuperación de créditos de deudores. El particular no estará obligado a proporcionar la documentación antes solicitada cuando con anterioridad al ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad fiscal haya ejercido dichas facultades en el ejercicio en el que se generaron las pérdidas fiscales de las que se solicita su comprobación, salvo que se trate de hechos no revisados.

INFORMACION QUE SOLO PODRA SER UTILIZADA POR LAS AUTORIDADES FISCALES

La información proporcionada por el contribuyente sólo podrá ser utilizada por las autoridades fiscales en el supuesto de que la determinación de las pérdidas fiscales no coincida con los hechos manifestados en las declaraciones presentadas para tales efectos.

OMISION DE REGISTROS AL INICIO DE UNA VISITA

Cuando al inicio de una visita domiciliaria los contribuyentes hubieran omitido asentar registros en su contabilidad dentro de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, dichos registros sólo podrán efectuarse después de que la omisión correspondiente haya sido asentada en acta parcial; esta obligación subsiste inclusive cuando las autoridades hubieran designado un depositario distinto del contribuyente, siempre que la contabilidad permanezca en alguno de sus establecimientos. El contribuyente deberá seguir llevando su contabilidad independientemente de lo dispuesto en este párrafo.

CONTRIBUYENTES CON ESTABLECIMIENTOS, SUCURSALES, LOCALES, PUESTOS FIJOS O SEMIFIJOS

Los contribuyentes con establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública, deberán tener a disposición de las autoridades fiscales en dichos lugares y, en su caso, en el lugar en donde almacenen las mercancías, su cédula de identificación fiscal expedida por el Servicio de Administración Tributaria o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, así como los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que tengan en esos lugares.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes que en los lugares señalados en el citado párrafo tengan su cédula de identificación fiscal o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, y el aviso de apertura a que se refiere el Reglamento de este Código, en relación con el artículo 27, apartado B, fracción II del presente Código, no estarán obligados a tener a disposición de las autoridades fiscales en esos lugares, los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías, en cuyo caso deberán conservar dichos comprobantes a disposición de las autoridades en su domicilio fiscal de acuerdo con las disposiciones de este Código.

Comentarios al artículo 30

Obligación de conservar la contabilidad

Son varias las reglas a las que se somete a las personas obligadas a llevar contabilidad, como el lugar donde la deben conservar, el plazo durante el cual deben tenerla a disposición de las autoridades fiscales y el impedimento de asentar registros no efectuados en tiempo al inicio de una visita domiciliaria de auditoría.

En este numeral existen además disposiciones que no tienen que ver con la obligación de llevar la contabilidad como aquellos que, por no tener dicha obligación, se les imputa otra consistente en guardar toda la documentación que tenga que ver con el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Por otra parte, los dos últimos párrafos parecieran tener redacciones contradictorias porque en el penúltimo se obliga a tener en los locales los documentos identificatorios del contribuyente y los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías. Pero en el último párrafo se les exime de la obligación de tener los comprobantes que amparan la propiedad o posesión relatada a los mismos contribuyentes si cuentan con las identificaciones fiscales, debiendo tenerla en su domicilio fiscal. Se podría concluir entonces que sólo deberán contar con la documentación que ampare dicha propiedad o posesión en los establecimientos citados quienes no cuenten con las identificaciones fiscales y el aviso de apertura del establecimiento, con la evidente finalidad de atacar la venta de mercancía robada.

La contabilidad frente a nuestro sistema legal tributario es uno de los pilares fundamentales en que se basa el control fiscal, por lo que la ley obliga a tenerla al alcance de las autoridades fiscales. Es difícil encontrar algún impuesto federal que no tenga como sustento la información contenida en la contabilidad. Un ejemplo sería el impuesto a la tenencia o uso de vehículos. Se recomienda ver los comentarios al artículo 28 de este Código.

Documentación que debe conservarse permanentemente

Dentro de la documentación que debe conservarse mientras subsista la sociedad y señalada en el tercer párrafo de este artículo, destaca aquella que resulte soporte de los ajustes efectuados al costo de adquisición de las acciones enajenadas, toda vez que es una información muy amplia que puede abarcar numerosos años. También es conveniente decir

que quien desee ejercer un derecho o probar algún hecho, debe tener a su disposición la documentación necesaria, independientemente de que la ley los obligue o no a guardarla.

Documentación de pérdidas fiscales aplicadas contra utilidades de ejercicios posteriores

Se faculta a la autoridad para verificar el origen y procedencia de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores aplicada en el ejercicio que se encuentre revisando, pudiendo revisar la documentación que acredite la pertinencia de dicha pérdida. Con esta disposición no se puede argumentar que el fisco está revisando el ejercicio en que se produjo la pérdida, porque sólo tendrá efecto en el ejercicio en el cual se estén desarrollando las facultades de verificación limitándose al rechazo de la pérdida aplicada.

El Poder Judicial de la Federación ha resuelto temas respecto de esta disposición, con tesis como la siguiente:

> **PERDIDAS FISCALES. LOS ARTICULOS 30 Y 42 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2007, NO VIOLAN LA GARANTIA DE SEGURIDAD JURIDICA.** Los citados artículos, al establecer la obligaciónpara los particulares de conservar la contabilidad y documentación relativa al origeny procedencia de las pérdidas fiscales que pretendan acreditar en el ejercicio que se revisey la correlativa facultad de la autoridad para revisar dicha documentación, no violan lagarantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 14 de la Constitución Política delos Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que ello deriva de la propia facultad de la autoridad para verificar la documentación que compruebe el debido cumplimiento delas obligaciones fiscales, lo cual constituye un acto de molestia acotado por los requisitosprevistos en el artículo 16 constitucional, así como por las formalidades establecidas paralas órdenes de visita y su desarrollo en los artículos 38, 43, 44, 45, 46, 46-A, 48 y 50 delCódigo Fiscal de la Federación. Del mismo modo, al ejercitarse dicha facultad dentro de un procedimiento de fiscalización, su actuación se limita en el tiempo por la figura de la caducidadde las facultades de determinación regulada por el artículo 67 del Código Fiscalde la Federación, es decir, la obligación de conservar la indicada documentación se limitaimplícitamente por el periodo en el que la autoridad puede válidamente determinar unaconsecuencia jurídica por su falta de presentación; de ahí que se acota el término paradeterminar contribuciones omitidas y, por ende, afectar la esfera jurídica del contribuyente.
>
> Así, una vez transcurrido el plazo correspondiente –cinco o diez años, según sea el caso–, aun cuando la autoridad fiscal pudiera exigir la documentación referida y el contribuyente no entregarla, el crédito que se determinara podría impugnarse y en todo caso nulificarse, pues la autoridad estaría revisando un ejercicio en relación con el cual su facultad para determinar diferencias ya habría caducado; de ahí que no se deja a su arbitrio el tiempo en el que puede solicitar la documentación de que se trata.

Amparo en revisión 142/2008. Radiophone, S.A. de C.V. 4 de junio de 2008. Cinco votos.

Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretaria: Paola Yaber Coronado.

Novena Época. Registro: 166331. Instancia: Primera Sala. Tesis aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*XXX. Septiembre de 2009. Materia(s): Constitucional, Administrativa. Tesis 1a. CXL/2009. Página 451.

Misma problemática se presentará con la reforma de 2014 que obliga a conservar la documentación del origen y procedencia de los préstamos, otorgados o recibidos, que independientemente de algunos efectos fiscales, lo que encierra es una persecución al *lavado de dinero* , toda vez que la inyección a la empresa de recursos de procedencia ilícita mediante este mecanismo puede detectarse a través de una auditoría.

Conservación de documentos electrónicos

Los documentos con Firma Electrónica Avanzada o sello digital deberán conservarse de conformidad con las reglas que emita el SAT; uno de los principales problemas que el autor observa en tales documentos es la rápida evolución tecnológica de los sistemas informáticos, a grado tal que el acceso a ellos puede estar dificultado por los cambios de equipo cada vez más modernos y que desconocen la información no procesada por ellos; por ejemplo, la información guardada en *diskettes* de 5” o de 3.5”, USB o CD puede no ser leída por el equipo actual. Por ello espero que las reglas que emita el SAT atiendan a la problemática planteada, no exclusivamente para el uso de las autoridades fiscales, sino para el de cualquier otro interesado en conocerla, como pueden ser los diferentes Tribunales.

Reforma de 2021

Se incorporaron nuevos documentos que deben ser conservados a disposición de las autoridades fiscales a fin de demostrar la materialidad de las operaciones que contienen y comprobar el derecho al ejercicio de ciertos valores fiscales, como son:

– Estados de cuenta de instituciones financieras en casos de aumentos o disminuciones de capital y distribución de dividendos o utilidades.

– Avalúos de activos, en caso de su revaluación y con ello aumento de su capital social.

– Actas de asambleas donde conste la capitalización de reservas o de dividendos, junto con sus registros contables.

– Actas de asamblea donde conste el aumento de capital por capitalización de pasivos junto con el documento que certifique la existencia contable del pasivo y el valor correspondiente al mismo. En este punto existe una regla de la RM que establece numerosos lineamientos que debe contener la certificación contable.

– En caso de disminución de capital social mediante liberación concedida a los socios, se deberán conservar las actas de suscripción, de liberación y de cancelación de acciones, según corresponda.

– Tratándose de fusión o escisión de sociedades, se deben conservar los estados de posición financiera, estado de variaciones en el capital contable y papeles de trabajo de la determinación de la Cufin y de la Cuca correspondiente al ejercicio inmediato anterior y posterior a aquél en que se haya realizado la fusión o la escisión.

Desde mi punto de vista, estas obligaciones de conservación de documentación no corresponden a los socios o accionistas, sino a las personas morales involucradas. Sin embargo, por una mínima prudencia, se sugiere que la recaben y guarden para estar en posibilidades de probar y defenderse, de ser ese el caso.

30-A- CONTABILIDAD MEDIANTE REGISTROS ELECTRONICOS

Los contribuyentes que lleven su contabilidad o parte de ella utilizando registros electrónicos, deberán proporcionar a las autoridades fiscales, cuando así se lo soliciten, en los medios procesables que utilicen, la información sobre sus clientes y proveedores, así como aquélla relacionada con su contabilidad que tengan en dichos medios.

OPERACIONES CON PUBLICO EN GENERAL

Los contribuyentes que únicamente realicen operaciones con el público en general, sólo tendrán la obligación de proporcionar la información sobre sus proveedores y la relacionada con su contabilidad.

OBLIGACION PARA LOS PRESTADORES DE SERVICIOS

Las personas que presten los servicios que mediante reglas de carácter general determine el Servicio de Administración Tributaria, estarán obligadas a proporcionar al citado órgano desconcentrado la información a que se refiere este artículo, relacionándola con la clave del registro federal de contribuyentes. Los prestadores de servicios solicitarán de sus usuarios los datos que requieran para formar la clave antes citada, o la misma cuando ya cuente con ella.

ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS DE SEGURIDAD SOCIAL

Los organismos descentralizados que presten servicios de seguridad social deberán proporcionar a las autoridades fiscales, cuando así se lo soliciten, la información sobre sus contribuyentes, identificándolos con la clave del registro federal de contribuyentes que les corresponda.

OBLIGACION DE PROPORCIONAR LOS DATOS

Los usuarios de los servicios mencionados, así como los cuentahabientes de las instituciones de crédito, deberán de proporcionar a los prestadores de servicios o a las instituciones mencionadas los datos que les requieran para cumplir con la obligación a que se refiere este artículo.

Comentarios al artículo 30-A

Obligación de informar

Este es el clásico artículo que contiene disposiciones de control que toda administración pública tributaria moderna debe utilizar, imponiendo a los particulares la obligación legal de informar y que se enmarca dentro de la obligación constitucional de cooperar con la realización de los fines lícitos del Estado. La recaudación de los ingresos tributarios por parte del gobierno sería prácticamente imposible sin el auxilio de los particulares.

El Poder Judicial de la Federación ha sostenido la constitucionalidad de la obligación de los particulares para auxiliar en la recaudación al fisco federal. Ilustrativa en este tema resulta la siguiente tesis:

> **COMISION FEDERAL DE ELECTRICIDAD. ACTUA COMO AUXILIAR DE LA ADMINISTRACION PUBLICA CUANDO RECAUDA EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS.** Tanto la doctrina, como la legislación positiva mexicana, aceptan la posibilidad de que los particulares funjan como auxiliares de la administración pública a fin de recaudar las contribuciones que señala la ley. La obligación de retener un impuesto a cargo de compradores y posteriormente su entero a las oficinas hacendarias respectivas, son deberes impuestos a terceros que corresponden a la facultad que el fisco tiene para mayor control de los impuestos y hace rápida y efectiva su recaudación; esta facultad se encuentra implícita en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al conceder atribuciones a la autoridad para establecer contribuciones, no consigna una relación jurídica simple en la que el gobernado tenga sólo la obligación de pagar el tributo y el Estado el derecho correlativo de recaudarlo, sino que de este precepto se deriva un complejo de derechos, obligaciones y atribuciones, que forman el contenido del derecho tributario, y entre éstas se halla la de imponer medidas eficaces para la recaudación del tributo mediante el señalamiento de obligaciones a terceros; esta actividad puede catalogarse como una cooperación de los particulares en la realización de los fines del Estado. En nuestra legislación positiva puede citarse la existencia de diversas intervenciones que desempeñan particulares dentro de la determinación y recaudación de los impuestos, como es el caso de los patrones que retienen el importe del impuesto sobre productos del trabajo a sus empleados; el caso de los notarios públicos que tienen la obligación de calcular y vigilar el pago de impuestos por las personas que solicitan su intervención; y otros supuestos en los que los particulares, auxiliares del fisco federal, también tienen el carácter de deudores solidarios cuando no retienen los impuestos que deben, o no se cercioran de que se cumplan los requisitos que determinan las leyes fiscales.
>
> *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. Tomo VI. 2a. Sala. Diciembre de 1997. Pág. 367.

Información de clientes y proveedores

Este numeral establece varias clases de obligaciones, una, relativa a la información sobre clientes, proveedores y sobre la contenida en la contabilidad mediante dispositivos electrónicos y formatos autorizados, y otra, la información que determinados prestadores de servicios deben dar a las autoridades fiscales respecto de sus clientes y vinculándolos mediante el RFC de los mismos. Esta última obligación procede sólo para aquellos prestadores de servicios que indique el SAT, la cual lo ha hecho mediante la RM y son las casas de bolsa, los prestadores de servicios telefónicos y los prestadores del servicio de suministro de energía eléctrica.

31- SOLICITUDES, DECLARACIONES, AVISOS O INFORMES EN DOCUMENTOS DIGITALES

Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y éste no sea digitalizado, la solicitud o el aviso se podrá presentar en medios impresos.

PRESENTACION EN LAS OFICINAS DEL SAT

Los contribuyentes podrán cumplir con la obligación a que se refiere el párrafo anterior, en las oficinas de asistencia al contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, proporcionando la información necesaria a fin de que sea enviada por medios electrónicos a las direcciones electrónicas correspondientes y, en su caso, ordenando la transferencia electrónica de fondos.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar a las organizaciones que agrupen a los contribuyentes que en las mismas reglas se señalen, para que a nombre de éstos presenten las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales.

UTILIZACION DE ESCRITOS A FALTA DE FORMAS PUBLICADAS

En los casos en que las formas para la presentación de las declaraciones y expedición de constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieran sido aprobadas y publicadas en el Diario Oficial de la Federación por las autoridades fiscales a más tardar un mes antes de la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlas, los obligados a presentarlas deberán utilizar las últimas formas publicadas por la citada dependencia y, si no existiera forma publicada, las formularán en escrito que contenga su nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir; en el caso de que se trate de la obligación de pago, se deberá señalar además el monto del mismo.

FORMATOS ELECTRONICOS

Los formatos electrónicos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, se darán a conocer en la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria, los cuales estarán apegados a las disposiciones fiscales aplicables, y su uso será obligatorio siempre que la difusión en la página mencionada se lleve a cabo al menos con un mes de anticipación a la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlos.

OBLIGACION DE CONTINUAR PRESENTANDO DECLARACIONES PERIODICAS

Los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las Leyes fiscales respectivas, continuarán haciéndolo en tanto no presenten los avisos que correspondan para los efectos del registro federal de contribuyentes. Tratándose de las declaraciones de pago provisional o mensual, los contribuyentes deberán presentar dichas declaraciones siempre que haya cantidad a pagar, saldo a favor o cuando no resulte cantidad a pagar con motivo de la aplicación de créditos, compensaciones o estímulos. Cuando no exista impuesto a pagar ni saldo a favor por alguna de las obligaciones que deban cumplir, en declaraciones normales o complementarias, los contribuyentes deberán informar a las autoridades fiscales las razones por las cuales no se realiza el pago.

REPRESENTANTES DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, están obligados a formular y presentar a nombre de sus representadas, las declaraciones, avisos y demás documentos que señalen las disposiciones fiscales, en los términos del párrafo primero de este artículo.

ENVIO POR SERVICIO POSTAL EN PIEZA CERTIFICADA

Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo de este artículo, podrán enviar las solicitudes, declaraciones, avisos, informes, constancias o documentos, que exijan las disposiciones fiscales, por medio del servicio postal en pieza certificada en los casos en que el propio Servicio de Administración Tributaria lo autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expida; en este último caso se tendrá como fecha de presentación la del día en el que se haga la entrega a las oficinas de correos.

CASOS EN QUE SE PUEDE RECHAZAR LA PRESENTACION

En las oficinas a que se refiere este artículo, se recibirán las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones. Unicamente se podrá rechazar la presentación cuando deban presentarse a través de medios electrónicos o cuando no contengan el nombre, denominación o razón social del contribuyente, su clave de registro federal de contribuyentes, su domicilio fiscal o no contengan firma del contribuyente o de su representante legal o en los formatos no se cite la clave del registro federal de contribuyentes del contribuyente o de su representante legal o presenten tachaduras o enmendaduras o tratándose de declaraciones, éstas contengan errores aritméticos. En este último caso, las oficinas podrán cobrar las contribuciones que resulten de corregir los errores aritméticos y sus accesorios.

DECLARACION O AVISO PARA DIFERENTES CONTRIBUCIONES

Cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma declaración o aviso y se omita hacerlo por alguna de ellas, se tendrá por no presentada la declaración o aviso por la contribución omitida.

SOLICITUD DE INSCRIPCION O AVISOS COMPLEMENTARIOS

Las personas obligadas a presentar solicitud de inscripción o avisos en los términos de las disposiciones fiscales, podrán presentar su solicitud o avisos complementarios, completando o sustituyendo los datos de la solicitud o aviso original, siempre que los mismos se presenten dentro de los plazos previstos en las disposiciones fiscales.

PLAZO PARA PRESENTAR DECLARACIONES

Cuando las disposiciones fiscales no señalen plazo para la presentación de declaraciones, se tendrá por establecido el de quince días siguientes a la realización del hecho de que se trate.

AUTORIZACION DE INSTRUCCIONES ANTICIPADAS DE PAGOS

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá facilitar la recepción de pagos de impuestos mediante la autorización de instrucciones anticipadas de pagos.

CONSTANCIA DE DECLARACIONES PRESENTADAS EN EL EJERCICIO

A petición del contribuyente, el Servicio de Administración Tributaria emitirá una constancia en la que se señalen las declaraciones presentadas por el citado contribuyente en el ejercicio de que se trate y la fecha de presentación de las mismas. Dicha constancia únicamente tendrá carácter informativo y en ella no se prejuzgará sobre el correcto cumplimiento de las obligaciones a su cargo. Para ello, el Servicio de Administración Tributaria contará con un plazo de 20 días contados a partir de que sea enviada la solicitud correspondiente en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que señale el citado Servicio mediante reglas de carácter general y siempre que se hubieran pagado los derechos que al efecto se establezcan en la ley de la materia.

AUTORIZACION A PROVEEDORES DE CERTIFICACION PARA QUE INCORPOREN EL SELLO DIGITAL DEL SAT

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de documentos digitales para que incorporen el sello digital de dicho órgano administrativo desconcentrado a los documentos digitales que cumplan con los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales.

REQUISITOS Y OBLIGACIONES DE LOS PROVEEDORES

Dichos proveedores para obtener y conservar la autorización deberán cumplir con los requisitos y obligaciones que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Sistemas de información de la administración tributaria

La administración tributaria debe contar con un sistema de información que tenga, cuando menos, cuatro vertientes: una, la que proporcionen los propios contribuyentes; dos, la que proporcionen los terceros con ellos relacionados; tres, la que obtengan por sus propios medios las autoridades fiscales, y cuatro, la que le proporcionen otras autoridades, nacionales o extranjeras.

Las dos primeras vertientes están contempladas en este artículo mediante la presentación de toda la información por medio de documentos digitales con Firma Electrónica Avanzada y sólo en casos excepcionales mediante documentos impresos.

Representantes de residentes en el extranjero

En el caso de representantes de residentes en el extranjero, se ignora qué quiso decir el legislador cuando acudió a la expresión “sea cual fuere el nombre con que se les designe”, porque se es representante o no se es. Si no lo es, a la luz del derecho común o de los casos contemplados en el artículo 19 del CFF, no tiene las obligaciones descritas en la norma.

Pago de contribuciones por medios electrónicos

Los pagos de contribuciones al fisco federal deberán hacerse mediante transferencia electrónica de fondos o la tarjeta electrónica para pequeños contribuyentes. Esta obligación existía para grandes contribuyentes aproximadamente desde el año de 1999, regulada por la RM.

Se introdujo esta modalidad no sólo para prevenir los fraudes que se venían haciendo mediante la falsificación de los cheques y los sellos bancarios, sino para incorporar a la modernidad a la administración tributaria que con ello aceleraba la recaudación y se ahorraba bastante cantidad de papel. La problemática, sin embargo, la resienten los contribuyentes en el ámbito de la seguridad jurídica, toda vez que para perfeccionar la prueba del pago, en materia de litigios, debe ofrecer conjuntamente con la impresión del pago efectuado, con el sello digital de la autoridad (todo derivado de su máquina impresora), una prueba de informes que deberá rendir la autoridad recaudadora en el sentido de que efectivamente recibió el pago mediante transferencia electrónica de fondos, lo que resulta inseguro, puesto que la constatación de que efectivamente la autoridad recibió los fondos está en manos de un funcionario de la administración tributaria que certifique tal hecho; es decir, los contribuyentes estamos a disposición de la buena o mala fe de un funcionario o de su error o su eficiencia, porque si se le ocurre negar dicho traspaso nos veremos sometidos a un proceso probatorio infernal.

Para paliar esta problemática se sugiere se solicite a la administración tributaria emita copias certificadas de los pagos efectuados, así como de las declaraciones presentadas; certificación que no podrán negar tomando en cuenta que se establece la facultad a la autoridad en el último párrafo del artículo en comentario.

Obligación de las autoridades fiscales de recibir la documentación como se les presente

Las oficinas autorizadas para recibir los documentos están obligadas a recibirlos como se les presenten y sólo pueden rechazar su presentación **(i)** cuando deban presentarse mediante medios electrónicos o **(ii)** cuando no contengan el nombre, denominación o razón social del contribuyente; su clave del RFC; su domicilio fiscal; o cuando no vayan firmados por el representante legal o contengan tachaduras o enmendaduras o errores aritméticos tratándose de declaraciones. A mi juicio, esta disposición puede hacerse extensiva a cualquier clase de documentación que se presente ante las autoridades fiscales, como la que se le solicita al contribuyente a requerimiento expreso o la que él desee presentar para desvirtuar hechos contemplados, por ejemplo, en actas de auditoría con los que no esté de acuerdo, o en recursos de revocación, o en avisos de compensación extemporáneos, donde a menudo las autoridades se resisten a recibir la documentación hasta que no cuentan con la indicación de sus superiores. El particular tiene la pesada carga de la prueba de que, habiéndose presentado, las autoridades no le recibieron la documentación.

Declaración o aviso múltiple

En el sistema de formularios con información múltiple (declaración o aviso múltiple) contemplado por esta norma, cada renglón relativo a una contribución o a un aviso es una declaración individual con las consecuencias que ello implica en caso de su incumplimiento. En los casos en que el contribuyente considere necesario formular aclaraciones en relación con su declaración anual respecto de los impuestos a que esté sujeto, deberá hacerlo en las formas que al efecto haya aprobado la SHCP no estando obligada la autoridad fiscal a considerar cualquier otra forma que se utilice (ver tesis “DECLARACION FISCAL ANUAL. La aclaración que formule el contribuyente a su. Deberá hacerla en las formas aprobadas por la SHCP en cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 31 del CFF”. *Semanario Judicial de la Federación* . IX Epoca. Tomo III 4o. T.C. del 1er. C. Marzo de 1996. Pág. 912).

Solicitudes y avisos complementarios

Se contempla la posibilidad de presentar solicitudes y avisos complementarios para completar o sustituir los datos de la solicitud o aviso presentado originalmente y se establece como requisito que se haga dentro de los plazos previstos en las disposiciones fiscales. El problema de interpretación es que no existe norma fiscal expresa que establezca el plazo para presentar avisos o solicitudes complementarios. Si se interpretara que la norma se refiere a los plazos para la presentación de los normales, se constreñiría gravemente la posibilidad de presentación de los avisos o solicitudes complementarios haciendo incorregibles los errores en los originales. No se estaría de acuerdo con una interpretación en este sentido, toda vez que los avisos “originales” pueden presentarse extemporáneamente –surtiendo sus efectos a partir de la fecha de presentación con las salvedades que formulé al artículo 27–, por lo que la corrección de sus datos también puede hacerse extemporáneamente sin que afecte su validez legal. Si no se aceptara este criterio se llegaría al absurdo de que el error se vuelve permanente e incorregible, cuando lo que desea la norma es tener información veraz en los padrones, aunque sea inoportuna.

Presentación de declaraciones sin fecha establecida

Se contempla el plazo genérico de 15 días para la presentación de declaraciones que no tengan fecha expresamente establecida, debiéndose interpretar que se refiere a declaraciones sin pago, porque habiéndolo, la presentación deberá ser dentro del plazo de cinco días contemplado por el artículo 6, fracción II de este Código.

Formatos oficiales erróneos

Las declaraciones fiscales no pueden modificar las leyes, por lo que cuando ocurran casos de formatos con contenido erróneo se deberá atender a lo que ordena la ley sin que pueda argumentarse derechos a favor de los particulares o de las autoridades. A lo más que se podría llegar es a atenuar o eliminar las sanciones por la infracción que a la ley se llegara a cometer por el uso de las declaraciones incorrectas.

A los Tribunales han llegado los errores existentes en las formas fiscales, como se observa de la siguiente tesis:

> **IMPUESTO SOBRE LA RENTA, SE CALCULA SOBRE LA BASE GRAVABLE, INDEPENDIENTEMENTE DE LA DENOMINACION QUE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO CONSIGNE EN LAS FORMAS FISCALES.** El artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la obligación del pago del impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios, o en general en los casos que señale la propia Ley o de cualquier otro tipo; es decir, establece una diversidad de ingresos, dependiendo si son en efectivo, en bienes, en crédito, etc. Por su parte la fracción I, del artículo 77, del ordenamiento legal en cita, establece la exención del pago del impuesto sobre la renta en relación con diversos ingresos, entre otros, indemnizaciones por riesgos o enfermedades, jubilaciones, pensiones, etc. En atención a lo expuesto, fue que el legislador previó ingresos acumulables y no acumulables; pero ello no puede llegar al absurdo de pretender que los ingresos acumulables se obtienen de restar del ingreso total las deducciones respectivas, ya que el artículo 141 de la Ley citada en lo conducente preceptúa: “Artículo 141. Las personas físicas calcularán su impuesto anual sumando, después de efectuar las deducciones autorizadas por este título, todos sus ingresos, salvo aquéllos por los que no se esté obligado al pago del impuesto y por los que ya se pagó impuesto definitivo…”. Considerando lo dispuesto en los supuestos legales aludidos, resulta que no obstante que en la forma fiscal se establezca que los ingresos acumulables se obtienen de la renta de las deducciones al ingreso total, lo que en dicha forma se consigna como ingreso acumulable es en realidad la base gravable, y el hecho de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público haya nominado equivocadamente tal concepto, no tiene trascendencia jurídica puesto que es evidente que a lo que se refiere es a la base gravable, lo que se corrobora con el hecho de que en ninguna otra parte de la forma fiscal se mencione como base gravable o imponible; y no obstante, que en términos de lo dispuesto por el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, los particulares se deben ceñir obligatoriamente a las formas fiscales, considerando lo expresado

anteriormente, el contribuyente deberá formular su declaración del impuesto sobre la renta sobre la base gravable.

Semanario Judicial de la Federación . IX Epoca. Tomo IV. 4o. T.C. del 1er. C. Agosto de 1996. Pág. 679.

RTFF. Año IX. No. 107. Noviembre de 1996. Págs. 167 y 168.

Proveedores de certificación de documentos

Se propone reconocer esta figura en ley para dotarlos de seguridad jurídica, toda vez que actualmente sólo están reconocidos mediante reglas de carácter general.

31-A- INFORMACION QUE DEBERAN PRESENTAR LOS CONTRIBUYENTES

Los contribuyentes deberán presentar, con base en su contabilidad, la información de las siguientes operaciones:

a) Las operaciones financieras a que se refieren los artículos 20 y 21 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) Las operaciones con partes relacionadas.

c) Las relativas a la participación en el capital de sociedades y a cambios en la residencia fiscal.

d) Las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas.

e) Las relativas a enajenaciones y aportaciones, de bienes y activos financieros; operaciones con países con sistema de tributación territorial; operaciones de financiamiento y sus intereses; pérdidas fiscales; reembolsos de capital y pago de dividendos.

INFORMACION QUE DEBERA PRESENTARSE TRIMESTRALMENTE

La información a que se refiere este artículo deberá presentarse trimestralmente a través de los medios y formatos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que concluya el trimestre de que se trate.

Cuando los contribuyentes presenten la información de forma incompleta o con errores, tendrán un plazo de treinta días contado a partir de la notificación de la autoridad, para complementar o corregir la información presentada.

Se considerará incumplida la obligación fiscal señalada en el presente artículo, cuando los contribuyentes, una vez transcurrido el plazo señalado en el párrafo que antecede, no hayan presentado la información conducente o ésta se presente con errores.

Comentarios al artículo 31-A

Operaciones Relevantes

Antecedentes

Se adiciona este artículo con la reforma de 2014 como consecuencia de haberse eliminado la obligación de dictaminar los estados financieros por contador público, según indica la exposición de motivos del Ejecutivo.

Así, el fisco podrá recopilar información de operaciones que antes obtenía por el dictamen; no obstante, no se hace distinción entre los que optan por dictaminar, quienes también estarán obligados en términos de este artículo.

En atención a dichas facultades delegadas, las autoridades fiscales emitieron el Formato 76 para que el contribuyente informe de "actividades relevantes", donde considera como tales a las operaciones financieras derivadas, precios de transferencia, participación en el capital, residencia fiscal, reorganizaciones y reestructuras corporativas, enajenación de intangibles, entre muchas otras.

Nótese que esta disposición, en su redacción anterior, estuvo abierta e ilimitada a la libre decisión de las autoridades fiscales; son ellas las que, sin necesidad de un mandamiento individual que funde y motive la causa legal del procedimiento, con la sola emisión de un formato podrían solicitar la información que desearan. El Poder Legislativo les delegó sus facultades. Existió violación a los Derechos Fundamentales de seguridad jurídica y protección de datos personales. Muchos contribuyentes acudieron al juicio de amparo considerando que se les violaban Derechos Fundamentales y solicitaron la suspensión de la obligación de presentar esta declaración.

La SCJN les negó tal posibilidad −2a./J. 78/2015 (10a.)− por "contravenirse disposiciones de orden público y afectarse el interés social, ya que la obligación impuesta a los contribuyentes, consistente en enviar mensualmente su información contable sobre operaciones relevantes por la forma oficial que aprueben las autoridades hacendarias, es decir, a través de la forma oficial 76 en la página de Internet del SAT, si bien no constituye en sí mismo el ejercicio de las facultades de comprobación, trasciende al ejercicio de éstas, de manera que al permitir que los contribuyentes, aun de modo provisional, no presenten su información relevante mediante las formas establecidas para ello, obstaculizaría, retrasaría o dificultaría el ejercicio de la revisión correspondiente".

En el mes de enero de 2017 la SCJN estudió la validez constitucional de esta norma y la declaró inconstitucional al tenor de las siguientes tesis:

> **INFORMACION DE OPERACIONES RELEVANTES. EL ARTICULO 31-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE PREVE LA OBLIGACION DE PRESENTARLA, VIOLA LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURIDICA** . El artículo citado establece que los contribuyentes deberán presentar la información de las operaciones que se señalen en la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales, dentro de los 30 días siguientes a aquel en que se celebraron. Ahora, si bien de su interpretación se advierte que prevé una cláusula habilitante a través de la cual el legislador facultó a la autoridad administrativa para emitir la forma oficial y las reglas a través de las cuales se señale la información relativa a las operaciones que efectúen los contribuyentes, lo cierto es que de su texto no se advierte algún parámetro que sirva de base para delimitar la actuación de la autoridad porque no

contiene elemento alguno que permita definir, aunque sea de manera genérica, a qué tipo de información se refiere, ni mucho menos qué tipo de operaciones deberán reportarse, pues ni siquiera se establece si se refiere a información contable, a algún aspecto de operaciones relacionadas con enajenaciones, de ingresos, egresos, o incluso aquellas que excedan un monto determinado; aún más, no se refiere a la palabra “relevantes”; de ahí que el artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación, en la porción normativa indicada, viola los derechos a la legalidad y a la seguridad jurídica.

Epoca: Décima Epoca. Registro: 2013392. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* . Publicación: viernes 6 de enero de 2017, 10:07 horas. Materia(s): Constitucional, Común. Tesis: 2a. CXLIV/2016 (10a.).

INFORMACION DE OPERACIONES RELEVANTES. EFECTO DE LA SENTENCIA QUE CONCEDE EL AMPARO CONTRA EL ARTICULO 31-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION . El efecto que debe imprimirse a la sentencia que concede el amparo contra el referido artículo, es que éste deje de aplicarse en perjuicio del contribuyente y, como consecuencia, que no esté obligado a remitir en sus términos la información sobre operaciones a que se refiere hasta en tanto se reforme, en el entendido de que esto no implica que en caso de que la autoridad hacendaria, en ejercicio de sus facultades de comprobación, de verificación y vigilancia, le requiera algún tipo de datos, informes, documentos o análogos, esté autorizado a no proporcionarlos.

Epoca: Décima Epoca. Registro: 2013392. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* . Publicación: viernes 6 de enero de 2017, 10:07 horas Materia(s): Constitucional, Común. Tesis: 2a. CXLV/2016 (10a.).

Reforma 2020

En la reforma de ese año, para purgar los vicios de inconstitucionalidad, se incorporaron expresamente al texto de este artículo las mismas hipótesis contempladas en el artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2019, que fue utilizada mientras se reformaba el CFF. Ya no se dejó a la discrecionalidad del fisco.

32- DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS

Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

EXCEPCIONES

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente podrá modificar en más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aun cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los siguientes casos:

I. Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades.

II. Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta.

III. Derogada

IV. Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de Ley.

FACULTADES DE COMPROBACION

Lo dispuesto en este precepto no limita las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

MODIFICACION MEDIANTE DECLARACION QUE SUSTITUYA A LA ANTERIOR

La modificación de las declaraciones a que se refiere este artículo se efectuará mediante la presentación de declaración que sustituya a la anterior, debiendo contener todos los datos que requiera la declaración aun cuando sólo se modifique alguno de ellos.

CORRECCION FISCAL

Iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, únicamente se podrá presentar declaración complementaria en las formas especiales a que se refieren los artículos 46, 48 y 76, según proceda, debiendo pagarse las multas que establece el citado artículo 76.

CREDITOS NO IMPUGNADOS

Se presentará declaración complementaria conforme a lo previsto por el sexto párrafo del artículo 144 de este Código, caso en el cual se pagará la multa que corresponda, calculada sobre la parte consentida de la resolución y disminuida en los términos del séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento.

RECARGOS POR DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS

Si en la declaración complementaria se determina que el pago efectuado fue menor al que correspondía, los recargos se computarán sobre la diferencia, en los términos del artículo 21 de este Código, a partir de la fecha en que se debió hacer el pago.

DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS SIN EFECTOS

Para los efectos de este artículo, una vez que las autoridades fiscales hayan iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación no tendrán efectos las declaraciones complementarias de ejercicios anteriores que presenten los contribuyentes revisados cuando éstas tengan alguna repercusión en el ejercicio que se esté revisando.

Declaraciones complementarias

En el Código anterior (artículo 96) se hacía referencia a las declaraciones complementarias como aquellas que se utilizaban para corregir errores de la norma, pero en el texto actual no se hace referencia a “errores” sino a “modificaciones” como derecho del contribuyente.

Esto es trascendente porque implica que tiene libertad de hacer modificaciones a sus declaraciones no sólo cuando haya incurrido en error o en omisión. Obedece al reconocimiento de la complejidad existente en el sistema legal tributario, y que el cumplimiento de las obligaciones o el ejercicio de los derechos no se materializan en meros cálculos aritméticos, sino en la interpretación de la ley para comprensión de delicados conceptos abstractos, que no siempre se absorben en el lapso que se tiene para la presentación de las declaraciones.

Confirma este derecho la propia norma cuando se limitan a tres las declaraciones complementarias que le favorezcan, porque en caso contrario, cuando le perjudique, como son las hipótesis previstas en la norma, podrá presentarlas las veces que requiera, aunque haya iniciado el ejercicio de las facultades de revisión.

Se permite en el artículo 43 del RCFF presentar avisos o solicitudes complementarios cuando se hubieran realizado con errores, omisiones o empleando de manera equívoca las formas oficiales.

Inicio de facultades de revisión de las autoridades fiscales

Este derecho de presentación de declaraciones complementarias se verá interrumpido en su ejercicio cuando se inicien las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, momento a partir del cual sólo se podrán presentar declaraciones complementarias por “autocorrección fiscal”. Aun cuando la norma hace referencia a formas especiales para estos casos, éstas no existen, son los mismos formularios de la declaración anual, con la peculiaridad de tener que marcar un recuadro especial. Tampoco la norma explica si el derecho se interrumpe con el inicio de las facultades de verificación a cualquier ejercicio declarado; pero dada la redacción y el contexto de la misma se concluye que se refiere al ejercicio fiscal declarado objeto de la posible modificación mediante declaración complementaria. Vale la pena mencionar que en términos del artículo 14 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, la “autocorrección” es un derecho que para su ejercicio no requiere de la autorización de la autoridad fiscal.

Por otra parte, se establece que no tendrán efectos las declaraciones de ejercicios anteriores presentadas durante la revisión que tengan incidencia en el ejercicio revisado. Esta es una reforma que entró en vigor a partir de 2010 y significa un fuerte golpe a la defensa de los particulares, pues el derecho del contribuyente a corregir errores o hacer modificaciones a sus declaraciones debiera ser irrestricto, independientemente de que se puedan oponer a las observaciones que realicen las autoridades al ejercicio posterior. Pensemos en una empresa que sufrió pérdidas en el ISR en ejercicios anteriores al revisado, al darse cuenta de que no las declaró en su totalidad, nada le impide presentar las declaraciones complementarias manifestando el importe real y exigiendo que en el momento de la determinación de la contribución se le disminuyan las pérdidas a que tiene derecho contra la utilidad fiscal determinada. Con la reforma se priva de este derecho. A mi juicio, las

normas que aparentemente son de mera forma o de procedimiento, como en el caso, que afecten la medida de la capacidad contributiva tendrán matices de inconstitucionalidad.

El Poder Judicial de la Federación ha decidido en tesis aisladas que este último párrafo viola el Derecho Fundamental a la garantía de proporcionalidad, como vemos en el siguiente rubro: “DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS. EL ARTICULO 32, ULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL INDICAR QUE CUANDO HAYAN INICIADO LAS FACULTADES DE COMPROBACION POR LA AUTORIDAD HACENDARIA, NO TENDRAN EFECTOS LAS DE EJERCICIOS ANTERIORES AL REVISADO, SI TIENEN ALGUNA REPERCUSION EN EL QUE ES MOTIVO DE ESCRUTINIO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”. Tesis: II.1o.A.15 A (10a.).

Casos donde no opera la limitante de tres declaraciones complementarias

La limitante a las tres declaraciones complementarias tampoco existe cuando se deba al resultado del dictamen de estados financieros elaborado por contador público para efectos fiscales ni cuando la ley obligue a su presentación, como el caso del penúltimo párrafo de este mismo artículo. Tampoco debe interpretarse que sólo se permite una declaración complementaria derivada del dictamen del contador público porque la ley no contiene tal disposición, pudiendo presentarse las declaraciones complementarias que resulten necesarias derivadas de lo determinado en dicho dictamen (ver tesis “DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS. Cuando se actualiza el supuesto de la fracción III del artículo 32 del CFF es válido que el contribuyente presente dos o más declaraciones derivadas del dictamen rendido, siempre que las autoridades no hayan iniciado el ejercicio de sus facultades de revisión”. RTFF. Año X. No. 112. Abril de 1997. Págs. 32 a 36). Tampoco computa dentro de las tres declaraciones la que se presente como consecuencia de una resolución definitiva que dicten los Tribunales o las autoridades competentes, según dispone el artículo 44 del RCFF.

Declaraciones complementarias para modificar opciones

La utilización de las declaraciones complementarias para modificar la opción efectuada en el ejercicio ha tenido objeciones en los Tribunales, como podemos observar en la siguiente tesis:

> **DISPOSICIONES FISCALES QUE ESTABLECEN OPCIONES A LOS CONTRIBUYENTES PARA EL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES FISCALES. INVARIABILIDAD DE LA APLICADA EN EL MISMO EJERCICIO.** El texto del último párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que: “Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto del mismo ejercicio”, en tal virtud, resulta contrario a dicha disposición el hecho de que el contribuyente, habiendo elegido y aplicado, en la declaración anual, normal del ejercicio, la opción de deducción de inversiones contenidas en el artículo 41 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la varíe por la contemplada en el artículo 51 del mismo ordenamiento, al presentar

declaración complementaria del mismo ejercicio, toda vez que los procedimientos contenidos en tales dispositivos legales son diversos, y por ende, los resultados fiscales que arrojan cada uno de ellos también lo son, además de que el último de los numerales en cita claramente establece la posibilidad, para el contribuyente, de elegir el procedimiento que dicha norma contiene, o bien el contenido en los artículos 41 y 47 del mismo ordenamiento, y no una aplicación indistinta.

Juicio de Nulidad No. 100(14)114/98/547/98. Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 1 de diciembre de 1998, por mayoría de tres votos a favor y uno en contra. Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez. Secretaria: Lic. Magdalena Judith Muñoz Ledo Belmonte.

(Tesis aprobada en sesión de 1 de diciembre de 1998). RTFF. No. 9. Abril de 1999. Pág. 223.

Rango legal de las declaraciones complementarias

La importancia de las declaraciones complementarias es tal que los datos en ellas consignados son definitivos y deben ser tomados en consideración por las autoridades fiscales, sin poderlos ignorar so pena de violación de los derechos del contribuyente. (Ver tesis “DETERMINACION DE CONTRIBUCIONES OMITIDAS. La autoridad debe tomar en cuenta los resultados totales de la actuación del particular en un ejercicio fiscal”. RTFF. Año II. No. 21. Septiembre de 1989. Pág. 44. También ver tesis “IVA. Declaración inicial modificada por una complementaria, debe reputarse como definitiva”. *Semanario Judicial de la Federación* . IX Epoca. Tomo I. 2o. T.C. del 6o. C. Junio de 1995. Pág. 466).

32-A- CONTRIBUYENTES QUE PODRAN OPTAR POR DICTAMINAR SUS ESTADOS FINANCIEROS

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a $122,814,830.00,(1) que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, sea superior a $97,023,720.00(1) o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, podrán optar por dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado. No podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal.

(1)***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

MANIFESTACION DEL DICTAMEN OPCIONAL

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

PLAZOS AUTORIZADOS PARA PRESENTAR EL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

Los contribuyentes que hayan optado por presentar el dictamen de los estados financieros formulado por contador público registrado deberán presentarlo dentro de los plazos autorizados, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de este Código y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el 15 de julio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

ENTERO DE DIFERENCIAS DE IMPUESTOS A PAGAR

En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION DE PRESENTAR LA INFORMACION SOBRE SU SITUACION FISCAL

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo, tendrán por cumplida la obligación de presentar la informacióna que se refiere el artículo 32-H de este Código.

Comentarios al artículo 32-A

Opción de dictaminar sus estados financieros por contador público

Otra herramienta de fiscalización indirecta otorgada por la ley a la administración tributaria es la del dictamen optativo de auditoría a los estados financieros para efectos fiscales llevado a cabo por contador público. Con esta medida, gratuita para el fisco federal y onerosa para los particulares, se logra la revisión de los medianos a grandes contribuyentes utilizando los servicios de los contadores públicos que reúnan los requisitos para ello, convirtiéndose por tanto en auxiliares de la administración pública en este rubro. Esta herramienta, en la medida de la honestidad profesional del auditor externo y de la vigilancia de las autoridades sobre ellos, consigue: **(i)** hacer permanente la presencia de la autoridad ante los contribuyentes; **(ii)** desestimular en alto grado el intento de evadir; **(iii)** incrementar el riesgo de ser revisado directamente por las autoridades fiscales, dependiendo de lo informado por el auditor externo; **(iv)** aumentar considerablemente la capacidad fiscalizadora de la administración tributaria.

Desaparición de la obligatoriedad de dictaminar

Con la reforma de 2014 desapareció la obligación de dictaminar y sólo quedó la opción; en la iniciativa del Ejecutivo se proponía la desaparición total del dictamen para efectos fiscales, propuesta que no aceptaron los legisladores y que quedó en una opción para los contribuyentes que señala la norma.

Naturaleza jurídica del dictamen

El Pleno de la SCJN no considera que la mera formulación del dictamen sea una revisión fiscal, sino hasta en tanto las autoridades fiscales ejercen sus facultades contenidas en el artículo 42, fracción IV del CFF, así como que en el contador público autorizado no se delega función pública alguna, pues a través del dictamen no comprueba la autoridad administrativa el debido acatamiento de las disposiciones fiscales, lo que ocurre hasta que revisa el dictamen y la documentación relativa, por lo que dicho dictamen no constituye un acto de autoridad, lo cual siendo técnicamente correcto no priva del carácter de auxiliares de la administración pública tributaria a los contadores públicos que dictaminan.

(Ver tesis “ESTADOS FINANCIEROS. La obligación de dictaminarlos por contador público autorizado no viola el noveno párrafo del artículo 16 constitucional”. *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. Tomo V. Pleno. Febrero de 1997. Pág. 124. Ver también “ESTADOS FINANCIEROS. La obligación de dictaminarlos por contador público autorizado no viola los artículos 80 y 90 constitucionales”. *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. Tomo V. Pleno. Febrero de 1997. Pág. 125).

El RCFF contiene una abundante reglamentación en los artículos 52 al 60 que deberá observarse para que los dictámenes fiscales a que se hace referencia en este artículo tengan validez y surtan plenos efectos legales.

Beneficios de dictaminarse

Existen tres tratos benéficos a quienes dictaminen sus estados financieros: el primero y más importante, contenido en el artículo 52, es el de conceder la presunción de veracidad de los hechos afirmados por el contador público; el segundo, existente en el artículo 73 de este Código, consiste en que al autorizar a pagar las diferencias de contribuciones detectadas por el auditor externo dentro de los 10 días, implica un pago espontáneo y en consecuencia sin multas; el tercero, contenido en el artículo 47 del Código, que obliga a las autoridades a concluir anticipadamente su visita domiciliaria directa, si el contribuyente se encuentra dictaminado.

32-B- OBLIGACIONES DE LAS ENTIDADES FINANCIERAS Y SOCIEDADES COOPERATIVAS DE AHORRO Y PRESTAMO

Las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo tendrán las obligaciones siguientes:

I. Anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes del primer titular de la cuenta, cuando éste sea persona moral o en el caso de personas físicas, cuando la cuenta se utilice para el desarrollo de su actividad empresarial.

II. Abonar el importe de los cheques que contengan la expresión “para abono en cuenta” a la cuenta que se lleve o abra en favor del beneficiario.

III. Recibir y procesar pagos y declaraciones por cuenta de las autoridades fiscales, en los términos que mediante reglas de carácter general establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Dicha dependencia y las instituciones de crédito celebrarán convenios en los que se pacten las características que deban reunir los servicios que presten dichas instituciones, así como las remuneraciones que por los mismos les correspondan.

Para tal efecto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las instituciones de crédito determinarán de común acuerdo la retribución, considerando el costo promedio variable de operación por la prestación de estos servicios en que incurran dichas instituciones en su conjunto, aplicable para cada modalidad de los servicios de recepción y procesamiento de pagos y declaraciones, atendiendo a criterios de eficiencia.

Las instituciones de crédito no podrán realizar cobros a los contribuyentes por los servicios que les proporcionen por la presentación de las declaraciones en los términos establecidos en el artículo 31 de este Código.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público efectuará la retención del impuesto al valor agregado que le sea trasladado con motivo de la prestación de los servicios a que se refiere esta fracción, el cual formará parte de los gastos de recaudación.

IV. Proporcionar directamente o por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro o de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, según corresponda, la información de las cuentas, los depósitos, servicios, fideicomisos, créditos o préstamos otorgados a personas físicas y morales, o cualquier tipo de operaciones, en los términos que soliciten las autoridades fiscales a través del mismo conducto.

Para efectos del párrafo anterior, el Servicio de Administración Tributaria podrá solicitar directamente a las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo la información mencionada en dicho párrafo, cuando la petición que formule derive del ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 22 y 42 de este Código, del cobro de créditos fiscales firmes o del procedimiento administrativo de ejecución. Tal solicitud, se considera una excepción al procedimiento establecido en el artículo 117 de la Ley de Instituciones de Crédito.

V. Obtener el nombre, denominación o razón social; nacionalidad; residencia; fecha y lugar de nacimiento; domicilio; correo electrónico, número telefónico, así como los medios de contacto que determine la autoridad fiscal mediante reglas de carácter general; clave en el registro federal de contribuyentes, la que la sustituya o su número de identificación fiscal, tratándose de residentes en el extranjero y, en su caso, clave única de registro de población de sus cuentahabientes. Cuando las formas aprobadas requieran dicha información, las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo deberán proporcionarla.

Para los efectos de esta fracción, las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo estarán a lo dispuesto en las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

VI. Informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las declaraciones y pagos recibidos en los términos que se establezcan en las reglas de carácter general y en los

convenios a que se refiere la fracción III de este artículo. Cuando no se proporcionen los servicios a que se refiere la fracción citada o la información no se presente de conformidad con lo establecido en las reglas y convenios mencionados, no se pagarán los gastos de recaudación previstos en dicha fracción.

VII. Expedir los estados de cuenta cumpliendo con lo previsto en términos de las disposiciones aplicables.

VIII. Cuando participen como fiduciarias en fideicomisos en los que se generen ingresos, deberán presentar ante el Servicio de Administración Tributaria, por cada uno de dichos fideicomisos, lo siguiente:

A. A más tardar el 15 de febrero de cada año, la información siguiente:

1. Nombre, domicilio, y país de residencia para efectos fiscales de los fideicomitentes y los fideicomisarios y, en su caso, registro federal de contribuyentes de ellos.

2. Tipo de fideicomiso.

3. Número del registro federal de contribuyentes que identifique el fideicomiso, en su caso.

4. Respecto del año inmediato anterior, la información siguiente:

a) Monto de las aportaciones efectuadas por los fideicomitentes al fideicomiso en el año.

b) Monto de los ingresos percibidos por el fideicomiso en el año.

c) Monto de los ingresos a que se refiere el inciso anterior correspondientes a cada uno de los fideicomisarios, o en su defecto, a los fideicomitentes, salvo que se trate de fideicomisos emisores de certificados de participación colocados entre el gran público inversionista.

B. A más tardar el 15 de febrero de cada año, la información relativa a las utilidades o pérdidas del ejercicio inmediato anterior, tratándose de los fideicomisos a que se refiere el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las obligaciones previstas en esta fracción, también serán aplicables a las aseguradoras y a las casas de bolsa que participen como fiduciarias en los contratos de fideicomiso.

Las autoridades fiscales proveerán las medidas necesarias para garantizar la confidencialidad de la información que se deba presentar en los términos de esta fracción. Dicha información solamente deberá presentarse encriptada y con las medidas de seguridad que previamente acuerden las entidades financieras y el Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria, a través de reglas de carácter general, podrá disminuir la información que deben presentar los sujetos obligados en los términos de esta fracción, así como liberar de su presentación a determinados tipos de fideicomisos.

IX. Verificar con el Servicio de Administración Tributaria que sus cuentahabientes se encuentren inscritos en el registro federal de contribuyentes, a través del procedimiento que para tal efecto establezca dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general.

X. Incluir en las declaraciones y avisos que presenten a la autoridad fiscal, la información a que se refiere la fracción V de este artículo, cuando así lo requieran, así como las claves del registro federal de contribuyentes de sus cuentahabientes, validadas o proporcionadas por el Servicio de Administración Tributaria, en sus estados de cuenta.

Control fiscal mediante instituciones financieras

Recordemos que conforme el artículo 15 de este Código y para sus efectos, instituciones financieras son las instituciones de crédito, instituciones de seguros que ofrecen seguros de vida, administradoras de fondos para el retiro, uniones de crédito, casas de bolsa, sociedades financieras populares, sociedades de inversión en renta variable, sociedades de inversión en instrumentos de deuda, sociedades operadoras de sociedades de inversión y sociedades que presten servicios de distribución de acciones de sociedades de inversión.

Las obligaciones que le son impuestas por este artículo están íntimamente ligadas al tema del control tributario administrativo; dada la importancia que tienen estas instituciones en el sistema financiero, la ley se apoya en ellas para mejorar el control sobre los contribuyentes. Esta norma, junto con otras del propio CFF (artículos 27, 29, 29-A, 30, 31, 59) y de la LISR contienen medidas que fortalecen la vigilancia y el control.

En atención a los compromisos con FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), los acuerdos para intercambio de información y los de asistencia jurídica mutua, se prepara el cumplimiento obligando a estas instituciones a obtener los datos identificatorios contenidos en la fracción V (ver comentarios al artículo 4-A de este Código).

32-B-BIS- ESTANDAR PARA EL INTERCAMBIO AUTOMATICO DE INFORMACION SOBRE CUENTAS FINANCIERAS EN MATERIA FISCAL

Las personas morales y las figuras jurídicas, que sean instituciones financieras y sean residentes en México o residentes en el extranjero con sucursal en México, conforme al Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal, a que se refiere la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos el 15 de julio de 2014, tal como se publicó después de la adopción de dicha recomendación o de la actualización más reciente, estarán obligadas a implementar efectivamente y a cumplir con dicho Estándar. Para estos efectos, estarán a lo siguiente:

I. Se considerarán cuentas preexistentes las cuentas financieras que se mantengan abiertas al 31 de diciembre de 2015 y cuentas nuevas, aquéllas abiertas el 1 de enero de 2016 o con posterioridad. Por tanto, los procedimientos aplicables para identificar cuentas extranjeras y cuentas reportables entre las cuentas nuevas entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2016.

II. Se llevará un registro especial de la aplicación de los procedimientos para identificar cuentas extranjeras y reportables entre las cuentas financieras.

III. Los procedimientos aplicables para identificar cuentas extranjeras y reportables entre las cuentas de alto valor deberán concluirse a más tardar el 31 de diciembre de 2016 y aquéllos aplicables para identificarlas entre las cuentas de bajo valor y cuentas preexistentes de entidades, a más tardar el 31 de diciembre de 2017.

(Fracción IV. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

IV. La información de las cuentas de alto valor y cuentas nuevas que sean reportables se presentará mediante declaración ante las autoridades fiscales anualmente a más tardar el31 de agosto y, por primera ocasión, a más tardar el 30 de junio de 2017.

(Fracción V. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

V. La información de las cuentas de bajo valor y cuentas preexistentes de entidades que sean cuentas reportables se presentará mediante declaración ante las autoridades fiscales anualmente a más tardar el 31 de agosto y, por primera ocasión, a más tardar el 30 de junio de 2018. Sin embargo, en el caso de que se identifiquen cuentas reportables entre las cuentas de bajo valor y cuentas preexistentes de entidades a más tardar el 31 de diciembre de 2016, la información correspondiente se presentará ante las autoridades fiscales, por primera ocasión, a más tardar el 30 de junio de 2017.

VI. El Estándar citado se interpretará y aplicará conforme a los Comentarios a dicho Estándar, salvo los casos en que el Servicio de Administración Tributaria establezca lo contrario, mediante reglas de carácter general.

VII. Se impondrán las mismas multas de las infracciones previstas en el artículo 81, fracción I de este Código, a quien no presente la información a que se refiere el Estándar citado mediante declaración anual ante las autoridades fiscales, o no la presente a través de los medios o formatos que señale el Servicio de Administración Tributaria, o la presente a requerimiento de las autoridades fiscales.

VIII. Se impondrán las mismas multas de las infracciones previstas en el artículo 81, fracción II de este Código, a quien presente la declaración anual que contenga la información a que se refiere el Estándar citado incompleta, con errores o en forma distinta a lo señalado por dicho Estándar y las disposiciones fiscales.

IX. Se impondrán las mismas multas de la infracción prevista en el artículo 83, fracción II de este Código, a quien no lleve el registro especial a que se refiere la fracción II del presente artículo. La multa correspondiente será por cada cuenta financiera respecto de la cual no se lleve registro.

ACTUALIZACION DE DISPOSICIONES DE CARACTER GENERAL EN MATERIA DE LAVADO DE DINERO

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público actualizará las disposiciones de carácter general en materia de prevención e identificación de operaciones con recursos de procedencia ilícita, según corresponda, con el fin de garantizar su congruencia con el Estándar citado.

EXPEDICION DE REGLAS DE CARACTER GENERAL

El Servicio de Administración Tributaria expedirá las reglas de carácter general necesarias para la correcta y debida aplicación del presente artículo. Dichas reglas deberán incluir los procedimientos aplicables para identificar cuentas extranjeras o cuentas reportables entre las cuentas financieras y para presentar ante las autoridades fiscales la información a que se refiere el Estándar citado.

PROCEDIMIENTOS PARA IDENTIFICAR CUENTAS REPORTABLES ENTRE LAS CUENTAS FINANCIERAS

Lo dispuesto en las fracciones VII, VIII y IX y en los párrafos tercero y cuarto del presente artículo también resultará aplicable respecto de los procedimientos para identificar cuentas reportables entre las cuentas financieras y para presentar ante las autoridades fiscales la información a que se refieren las disposiciones fiscales, conforme a los acuerdos amplios de intercambio de información que México tiene en vigor y autorizan el intercambio automático de

información financiera en materia fiscal, así como los acuerdos interinstitucionales firmados con fundamento en ellos.

Comentarios al artículo 32 B-BIS

Este artículo incorporado en el año 2016, de claro origen FATCA, establece la obligación para las instituciones financieras residentes en México de adoptar el estándar para el Intercambio Automático de Información Financiera en Materia Fiscal con la finalidad de poner fin al secreto bancario en la materia tributaria, según informa la OCDE. Según esta organización, los países han identificado 37 mil millones de euros provenientes de revelación voluntaria.

Más información sobre este Reporte Estándar se encuentra en la página *Web* de la OECD, particularmente:

htpp://www.oecd.org/ctp/Exchange-of-tax-information/automaticexchange.htm

También en www.oecd.org/newsroom/oecd-releases-full-version-of-global-standardfor-automatic-exchange-of-information.htm

En la Exposición de Motivos del Poder Ejecutivo sustenta su introducción en el sistema jurídico mexicano de la siguiente manera:

Intercambio automático de información

En virtud de los compromisos internacionales en materia de intercambio de información asumidos por México, se propone incorporar al Código Fiscal de la Federación un artículo relativo a la implementación del Estándar de Reporte Común (el Estándar), al que se refiere la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos el 15 de julio de 2014, tal como se publicó después de la adopción de dicha recomendación o de la actualización más reciente, con el fin de que las instituciones financieras reporten información de conformidad con el referido Estándar. Lo anterior es acorde con la política seguida por México, como es el caso de las reglas existentes para recabar información de las instituciones financieras.

Los países miembros del G-20 y la OCDE han buscado emprender acciones conjuntas para combatir la evasión y elusión fiscal, entre las que destaca el consenso de un Estándar de Reporte Común para el intercambio automático de información financiera a nivel global. México ha tenido una participación activa en este proceso y se encuentra entre las más de 90 jurisdicciones que se han comprometido a implementar el mencionado Estándar, el cual establece las bases y los procedimientos de reporte y debida diligencia que deben seguir las instituciones financieras (instituciones de custodia, de depósito, entidades de inversión y compañías de seguros específicas), en relación con las cuentas de personas físicas y de entidades, de las personas que tienen participación en dichas entidades, de la información general de la identificación de cada cuenta, así como de la información sobre el saldo y movimientos relevantes de la cuenta.

El intercambio de información en materia fiscal y la cooperación entre autoridades tributarias son parte fundamental de la transparencia fiscal; actualmente la autoridad fiscal

mexicana cuenta con los medios necesarios para realizar un adecuado y eficiente intercambio de información, especialmente de manera automática.

La consecuencia de introducir en nuestro sistema jurídico reglas emitidas por organismos internacionales crea estados de incertidumbre en los contribuyentes a quienes van dirigidas por su falta de publicidad oficial, toda vez que éstas y sus reformas son publicadas en medios electrónicos no oficiales del Estado mexicano, las que por tanto, a mi juicio, no pueden surtir efectos en su esfera jurídica.

Cada vez es más frecuente que nuestro Poder Legislativo Federal otorgue carácter obligatorio a reglas emanadas de la OCDE, ascendiéndolas prácticamente a rango de ley, lo que a mi juicio es una implícita delegación de facultades no autorizada por la Constitución. Véase el inciso IV y VI de este artículo para confirmar el aserto, dice: “VI. El Estándar citado se interpretará y aplicará conforme a los Comentarios a dicho Estándar, salvo los casos en que el Servicio de Administración Tributaria establezca lo contrario, mediante reglas de carácter general.” Este fenómeno lo encontramos también en el caso de la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE, entre otros.

Para la reforma de 2021 que sufrió este numeral se modificaron las fechas de presentación de los reportes de cuentas financieras y según la exposición de motivos del Ejecutivo “a fin de que las instituciones financieras de México, sujetas a reportar, estén en posibilidad de presentar los reportes contenidos en los anexos 25 y 25-Bis de la RM. Lo anterior, debido a que anualmente se ha visto la necesidad de otorgar facilidades administrativas a través de dicha resolución para extender el plazo establecido en el referido precepto.”

32-C- EMPRESAS DE FACTORAJE Y SOCIEDADES FINANCIERAS DE OBJETO MULTIPLE

Las empresas de factoraje, y las sociedades financieras de objeto múltiple, estarán obligadas, en todos los casos, a notificar al deudor la transmisión de derechos de crédito operado en virtud de un contrato de factoraje financiero, excepto en el caso de factoraje con mandato de cobranza o factoraje con cobranza delegada.

Estarán obligados a recibir la notificación a que se refiere el párrafo anterior, los deudores de los derechos transmitidos a empresas de factoraje financiero, y a sociedades financieras de objeto múltiple.

La notificación deberá realizarse dentro de un plazo que no excederá de diez días a partir de la fecha en que operó la transmisión correspondiente. La notificación se realizará por cualquiera de los medios previstos en el caso de empresas de factoraje financiero, por el artículo 45-K de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, y en el caso de sociedades financieras de objeto múltiple, por el artículo 427 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

Comentarios al artículo 32-C

Obligación de notificar cesión de derechos de crédito

La obligación para estas empresas de comunicar al deudor la cesión de los derechos de crédito se contempla en los artículos 45-I y 45-K de la LGOAAC y en el 427 de la LGTOC, por lo que se antoja innecesaria su inclusión en el CFF. Lo único que parece justificar su

incorporación como obligación fiscal será para poder infraccionarlas en términos de la legislación tributaria.

La notificación tiene efectos legales, entre otros, en el ISR en el tema del ajuste por inflación y en el IVA en el tema de intereses.

32-D- OBLIGACION DE NO CONTRATAR CON CONTRIBUYENTES INCUMPLIDOS

Cualquier autoridad, ente público, entidad, órgano u organismo de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos, así como cualquier persona física, moral o sindicato, que reciban y ejerzan recursos públicos federales, en ningún caso contratarán adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con las personas físicas, morales o entes jurídicos que:

I. Tengan a su cargo créditos fiscales firmes.

II. Tengan a su cargo créditos fiscales determinados, firmes o no, que no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.

III. No se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

IV. Habiendo vencido el plazo para presentar alguna declaración, provisional o no, así como aquellas declaraciones correspondientes a retenciones y con independencia de que en la misma resulte o no cantidad a pagar, ésta no haya sido presentada. Lo dispuesto en esta fracción también aplicará a la falta de cumplimiento de cualquier otra declaración informativa, que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

V. Estando inscritos en el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.

VI. Tengan sentencia condenatoria firme por algún delito fiscal. El impedimento para contratar será por un periodo igual al de la pena impuesta, a partir de que cause firmeza la sentencia.

(Fracción VII. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

VII. No hayan desvirtuado la presunción de emitir comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes o transmitir indebidamente pérdidas fiscales y, por tanto, se encuentren en los listados a que se refieren los artículos 69-B, cuarto párrafo o 69-B Bis, noveno párrafo de este Código.

VIII. Hayan manifestado en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, ingresos y retenciones que no concuerden con los comprobantes fiscales digitales por Internet, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.

PARTICULARES EN CONVENIO

La prohibición establecida en este artículo no será aplicable a los particulares que se encuentren en los supuestos de las fracciones I y II de este artículo, siempre que celebren convenio con las autoridades fiscales en los términos que este Código establece para cubrir a plazos, ya sea como pago diferido o en parcialidades, los adeudos fiscales que tengan a su

cargo con los recursos que obtengan por enajenación, arrendamiento, servicios u obra pública que se pretendan contratar y que no se ubiquen en algún otro de los supuestos contenidos en este artículo.

Para estos efectos, en el convenio se establecerá que los sujetos a que se refiere el primer párrafo de este artículo retengan una parte de la contraprestación para ser enterada al fisco federal para el pago de los adeudos correspondientes.

DERECHO AL OTORGAMIENTO DE SUBSIDIOS O ESTIMULOS

Los particulares tendrán derecho al otorgamiento de subsidios o estímulos previstos en los ordenamientos aplicables, siempre que no se ubiquen en los supuestos previstos en las fracciones del presente artículo, salvo que tratándose de la fracción III, no tengan obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

(Quinto párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Los sujetos establecidos en el primer párrafo de este artículo que tengan a su cargo la aplicación de subsidios o estímulos deberán abstenerse de aplicarlos a las personas que se ubiquen en los supuestos previstos en las fracciones del presente artículo, salvo que tratándose de la fracción III, no tengan obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.Asimismo, deberán abstenerse de aplicar subsidios o estímulos a los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos previstos en el cuarto párrafo del artículo 69-B o noveno párrafo del artículo 69-B Bis de este Código.

Los particulares que tengan derecho al otorgamiento de subsidio o estímulos y que se ubiquen en los supuestos de las fracciones I y II de este artículo, no se consideran comprendidos en dichos supuestos cuando celebren convenio con las autoridades fiscales en los términos que este Código establece para cubrir a plazos, ya sea como pago diferido o en parcialidades, los adeudos fiscales que tengan a su cargo. Cuando se ubiquen en los supuestos de las fracciones III, IV y VIII, los particulares contarán con un plazo de quince días para corregir su situación fiscal, a partir del día siguiente a aquél en que la autoridad les notifique la irregularidad detectada.

Los proveedores a quienes se adjudique el contrato, para poder subcontratar, deberán solicitar y entregar a la contratante la constancia de cumplimiento de las obligaciones fiscales del subcontratante, que se obtiene a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Las sociedades anónimas que coloquen acciones en el mercado de valores bursátil y extrabursátil a que se refiere la Ley del Mercado de Valores, deberán obtener la opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales de forma mensual.

Los contribuyentes que requieran obtener la opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales para realizar alguna operación comercial o de servicios, para obtener subsidios y estímulos, para realizar algún trámite fiscal u obtener alguna autorización en materia de impuestos internos, incluyendo los de comercio exterior, así como para las contrataciones por adquisición de bienes, arrendamiento, prestación de servicio y obra pública que vayan a realizar con los sujetos señalados en el primer párrafo de este artículo, deberán hacerlo mediante el procedimiento que establezca el Servicio de Administración Tributaria a través de las reglas de carácter general.

Para participar como proveedores de los sujetos señalados en el primer párrafo de este artículo, los contribuyentes estarán obligados a autorizar al Servicio de Administración Tributaria para que haga público el resultado de la opinión del cumplimiento, a través del procedimiento que establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, además de cumplir con lo establecido en las fracciones anteriores.

Comentarios al artículo 32-D

Esta disposición tiene su lógica desde el punto de vista presupuestal, pues las contribuciones están dispuestas para cubrir el gasto público, como el derivado de las contrataciones que realiza el sector público, tanto federal como estatal. Y no parece congruente contratar (y a la vez subcontratar) con un deudor del fisco si no ha contribuido a los gastos públicos. Lo mismo sucede frente al caso de los subsidios o estímulos.

Pero lo que se debe evitar es afectar al proveedor cumplido con la burocracia implementada para investigar los hechos.

La SHCP ha reglamentado esta disposición en la RM, donde establece que las dependencias, en contratos que excedan de $300,000, exijan de los contribuyentes les presenten documento vigente emitido por el SAT donde se exprese opinión respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Los contribuyentes solicitarán esta opinión por vía electrónica al SAT, siguiendo las reglas que les impone la RM.

Destaca como medida verdaderamente coactiva el no poder contratar con el sector público si no se presentan las declaraciones de operaciones relevantes y las informativas de precios de transferencia con partes relacionadas.

Y destaca principalmente en las de precios de transferencia porque se está obligando en la LISR (artículo 76-A) a informar sobre datos de terceros ajenos al contribuyente que, no por formar parte del grupo multinacional, dejan de serlo al tenor de la LGSM que otorga personalidad diferente a cada persona moral. Revelar datos de terceros puede tener consecuencias legales.

Reforma 2020

Se amplió el alcance de este artículo con la adición de más sujetos para evitar que contraten con determinados contribuyentes que estén dentro de alguna de las irregularidades o circunstancias que se mencionan en esta norma, como puede ser cualquier autoridad, entidad, órgano u organismo de los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, Organos Autónomos, partidos políticos, sindicatos, fideicomisos y fondos, así como cualquier persona física o moral, que reciban o ejerzan recursos públicos.

Según la Exposición de Motivos, para que el público inversionista tenga certeza respecto de las empresas en las que invierten y se protejan sus intereses, se establece como obligación el obtener la constancia mensual del cumplimiento de obligaciones fiscales a las empresas que cotizan en la bolsa de valores.

Para sortear las normas que protegen los datos de los particulares, se dispone en este texto lo que ya estaba en la RM, en el sentido de que quienes sean proveedores de los sujetos mencionados en su primer párrafo deben aceptar que los datos de sus constancias fiscales se puedan publicar en la página del SAT.

32-E- PM QUE EMITAN TARJETAS DE CREDITO, DEBITO, DE SERVICIO O MONEDEROS ELECTRONICOS DE EXPEDIR ESTADOS DE CUENTA

Las personas morales que emitan tarjetas de crédito, de débito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria deberán expedir los estados de cuenta en términos de las disposiciones aplicables.

En aquellos casos en los que las autoridades fiscales hayan iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación respecto de un contribuyente, éstas podrán optar por solicitar directamente a las entidades financieras, las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y las personas morales que emitan tarjetas de crédito, de débito o de servicio o monederos electrónicos, la información contenida en el estado de cuenta, siempre que dichas autoridades cuenten con la denominación de la institución o persona moral y especifique el número de cuenta y el nombre del cuentahabiente o usuario, para el efecto de verificar la información contenida en los mismos, de conformidad con las disposiciones aplicables.

El envío de la información señalada en el párrafo anterior será a través de los medios que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general.

Comentarios al artículo 32-E

Como una forma de comprobar las erogaciones de los contribuyentes, el SAT tiene las facultades aquí otorgadas y las instituciones financieras las obligaciones relatadas en el texto. Es una clara norma de control fiscalizador y recaudatorio. Tiene además íntima relación con las investigaciones contra el *lavado de dinero* .

32-F- DESTRUCCION DE BIENES BASICOS PARA LA SUBSISTENCIA HUMANA

Los contribuyentes que de conformidad con las disposiciones fiscales puedan destruir mercancías que hayan perdido su valor por deterioro u otras causas, para poder ejercer ese derecho, tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud, cuyo costo de adquisición o producción lo hubieran deducido para los efectos del impuesto sobre la renta, están obligados en forma previa a la destrucción, a ofrecerlas en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta y que estén dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se deberán cumplir los requisitos establecidos en el Reglamento de este Código.

Comentarios al artículo 32-F

El RCFF no contiene disposición alguna. El que sí tiene disposiciones aplicables es el RISR del artículo 87 al 89.

32-G- INFORMACION QUE DEBERAN PRESENTAR LA FEDERACION, ENTIDADES FEDERATIVAS, DF, ETCETERA

(4) La Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal, y sus Organismos Descentralizados, así como los Municipios, tendrán la obligación de presentar ante las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración, la información relativa a:

I. Las personas a las que en el mes inmediato anterior les hubieren efectuado retenciones de impuesto sobre la renta, así como de los residentes en el extranjero a los que les hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Los proveedores a los que les hubiere efectuado pagos, desglosando el valor de los actos o actividades por tasa a la cual trasladaron o les fue trasladado el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios, incluyendo actividades por las que el contribuyente no está obligado al pago.

La información a que se refiere el párrafo anterior se deberá presentar a más tardar el día 17 del mes posterior al que corresponda dicha información.

Comentarios al artículo 32-G

Este artículo somete a las entidades públicas que cita a las mismas obligaciones de retención, entero e información que tienen los contribuyentes particulares. Su naturaleza jurídica indiscutible de retenedores las hace acreedoras a todas las consecuencias jurídicas de tal estado, entre las que se encuentran la responsabilidad solidaria y los delitos.

32-H- INFORMACION SOBRE LA SITUACION FISCAL EN LA DECLARACION DEL EJERCICIO

Los contribuyentes que a continuación se señalan deberán presentar ante las autoridades fiscales, como parte dela declaración del ejercicio, la información sobresu situación fiscal, utilizando los medios y formatosque mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

I. Quienes tributen en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en el último ejercicio fiscal inmediato anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a $815,009,360.00,(1) así como aquellos que al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores y que no se encuentren en cualquier otro supuesto señalado en este artículo.

(1) *Cantidad actualizada por Modificación al Anexo 5 de la RM 2020, publicada en el DO de 9-I-2020, en vigor a partir del 1-I-2020*

El monto de la cantidad establecida en el párrafo anterior se actualizará en el mes de enero de cada año, con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año al mes de diciembre del último año inmediato anterior a aquél por el cual se efectúe el cálculo, de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 17-A de este Código.

II. Las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen fiscal opcional para grupos de sociedades en los términos del Capítulo VI, Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. Las entidades paraestatales de la administración pública federal.

IV. Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.

V. Cualquier persona moral residente en México, respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero.

Comentarios al artículo 32-H

Los contribuyentes que hayan optado por dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales están eximidos de presentar esta información según el último párrafo del artículo 32-A del CFF.

32-I- ORGANOS CERTIFICADORES

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a personas morales para que funjan como órganos certificadores que se encargarán de garantizar y verificar que los terceros autorizados cumplan con los requisitos y obligaciones para obtener y conservar las autorizaciones que para tales efectos emita el citado órgano administrativo desconcentrado.

Dichos órganos certificadores deberán cumplir con los requisitos y obligaciones que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

FACILIDADES QUE LOS TERCEROS AUTORIZADOS DEBERAN OTORGAR

Los terceros autorizados deberán otorgar las facilidades necesarias para que los órganos certificadores que hayan contratado, lleven a cabo las verificaciones que corresponda a fin de obtener la certificación que permita mantener la autorización de que se trate.

Comentarios al artículo 32-I

Organos certificadores

Se instrumenta una medida para que tanto personas morales que actualmente cuenten con una autorización para emitir monederos electrónicos y vales de despensa, los que presten

sus servicios como proveedores de certificación de CFDI o aquellos que presten servicios como centros autorizados de destrucción de vehículos, como las que deseen incorporarse, puedan certificarse a través de un órgano certificador autorizado por el SAT, “con la finalidad de seguir impulsando el apoyo de estos proveedores de servicios y con el objetivo de eficientar la labor de vigilancia de las autoridades fiscales a esta clase de proveedores de servicios” según la Exposición de Motivos del Ejecutivo para la reforma de 2017.

TITULO III

DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

CAPITULO I

33- NORMAS PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS FACULTADES DEL FISCO

Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

ASISTENCIA GRATUITA A LOS CONTRIBUYENTES

(Fracción I. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y ciudadanía, procurando:

(Inciso a) de la fracción I. reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

a) Explicar las disposiciones fiscales, así como informar sobre las posibles consecuencias en caso de no cumplir con las mismas, utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, proporcionar material impreso o digital de apoyo. Así como, ejercer las acciones en materia de civismo fiscal y cultura contributiva para fomentar valores y principios para la promoción de la formalidad y del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

(Inciso b) de la fracción I. reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales; invitarlos a acudir a dichas oficinas con el objeto de poder orientarles en cuanto a la corrección de su situación fiscal para el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales; orientarles y auxiliarles a través de medios electrónicos, poniendo a su disposición el equipo para ello.

c) Elaborar los formularios de declaración de manera que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos o difundirlos con oportunidad, así como informar de las fechas y de los lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.

d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cuál es el documento cuya presentación se exige.

e) Difundir entre los contribuyentes los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.

f) Efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

h) Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras.

(Inciso i) de la fracción I. adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

i) Dar a conocer en forma periódica y en general para los contribuyentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, parámetros de referencia con respecto a la utilidad, conceptos deducibles o tasas efectivas de impuesto que presentan otras entidades o figuras jurídicas que obtienen ingresos, contraprestaciones o márgenes de utilidad por la realización de sus actividades con base en el sector económico o industria a la que pertenecen.

La difusión de esta información se hará con la finalidad de medir riesgos impositivos. El Servicio de Administración Tributaria al amparo de programas de cumplimiento voluntario podrá informar al contribuyente, a su representante legal y en el caso de las personas morales, a sus órganos de dirección, cuando detecte supuestos de riesgo con base en los parámetros señalados en el párrafo anterior, sin que se considere que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación. Dichos programas no son vinculantes y, se desarrollarán conforme a las reglas de carácter general que emita dicho órgano desconcentrado.

Los servicios de asistencia al contribuyente a que se refiere esta fracción, también deberán difundirse a través de la página electrónica que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria. En dicha página también se darán a conocer la totalidad de los trámites fiscales y aduaneros.

RESOLUCION DE PROBLEMAS DEL CONTRIBUYENTE

II. Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto de los asuntos que les sean planteados por los contribuyentes.

REQUISITOS DE LOS SINDICOS

Los síndicos deberán reunir los siguientes requisitos:

a) Ser licenciado en derecho, contador público o carrera afín.

b) Contar con reconocida experiencia y solvencia moral, así como con el tiempo necesario para participar con las autoridades fiscales en las acciones que contribuyan a prevenir y

resolver los problemas de sus representados.

c) Prestar sus servicios en forma gratuita.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá expedir las reglas de carácter general que precisen las funciones de los síndicos, la manera de desarrollarlas, así como los demás aspectos y criterios que considere pertinentes para la debida aplicación y cumplimiento de lo dispuesto en esta fracción.

CLAVE DE RFC, RECORRIDOS, INVITACIONES Y CENSOS

III. Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, la autoridad fiscal, para el mejor ejercicio de sus facultades y las de asistencia al contribuyente, podrá generar la clave de Registro Federal de Contribuyentes con base en la información de la Clave Unica de Registro de Población a fin de facilitar la inscripción a dicho Registro; podrá realizar recorridos, invitaciones y censos para informar y asesorar a los contribuyentes acerca del exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras y promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el registro federal de contribuyentes.

No se considera que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando derivado de lo señalado en el párrafo que antecede, soliciten a los particulares los datos, informes y documentos necesarios para corregir o actualizar el Registro Federal de Contribuyentes.

CUMPLIMIENTO EN MATERIA DE PRESENTACION DE DECLARACIONES

(Fracción IV. adicionada a partir del 1o. de enero de 2021)

IV. Promover el cumplimiento en materia de presentación de declaraciones, así como las correcciones a su situación fiscal mediante el envío de:

a) Propuestas de pago o declaraciones prellenadas.

b) Comunicados para promover el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

c) Comunicados para informar sobre inconsistencias detectadas o comportamientos atípicos.

El envío de los documentos señalados en los incisos anteriores, no se considerará inicio de facultades de comprobación.

PUBLICACION DE CRITERIOS

Asimismo, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión que se señalen en reglas de carácter general, los criterios de carácter interno que emitan para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, salvo aquellos que, a juicio de la propia autoridad, tengan el carácter de confidenciales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

REFERENCIAS O ATRIBUCIONES A LA SHCP QUE SE ENTENDERAN HECHAS AL SAT

Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus

Unidades Administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos.

Comentarios al artículo 33

Relaciones públicas del fisco federal

Este artículo está lleno de buenas intenciones, todas tendentes a hacerle la vida más amable a los contribuyentes con acciones de ayuda y simplificación de parte de la administración tributaria. Algunas de ellas son difíciles de exigir judicial o jurisdiccionalmente, otras son de inútil exigencia porque carecen de sanción en caso de incumplimiento por parte de la autoridad, otra, como la de los síndicos, mientras no cuenten con verdaderas facultades de defensores, no dejarán de ser más que meros acompañantes de los contribuyentes que a ellos acudan, además de su pérdida de importancia ante el inicio de operaciones de la PRODECON.

Cabe resaltar una, la que consiste en dar a conocer a los contribuyentes, a través de los medios de difusión, los criterios internos de las autoridades fiscales “para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales”, los que se contienen en un documento conocido como “Compilación de Criterios Normativos en materia de impuestos internos” del SAT, pero como no están publicados en el DOF no hacen nacer derechos para los particulares. Se puede tener acceso mediante Internet en la página http://www.sat.gob.mx.

Existen otros documentos que contienen criterios de las autoridades y que por estar publicados en el DOF son obligatorios para la autoridad y generan derechos para los particulares, como son la RM, la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior y la Resolución de Facilidades Administrativas en el régimen simplificado, que se publican cada año. En una inclusión innecesaria, se dispone que estas resoluciones generales que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

Estos criterios de la autoridad no son ley, pero tienen una enorme aplicación práctica, ya que contienen la normatividad a que se sujetarán obligatoriamente las autoridades fiscales. No son ley, pero generan derechos a los particulares. En los comentarios al artículo 35 se abundará en el tema.

Es necesario decir que el Poder Judicial de la Federación ha venido conformando jurisprudencia acerca de las facultades de las autoridades que se encuentran contenidas en disposiciones distintas a la ley, conocidas como cláusulas habilitantes, y que son leyes desde el punto de vista material; a primera vista se antojan violatorias del principio de división de poderes, sin embargo el PJF ha resuelto lo contrario. Véanse estas dos tesis:

> **CLAUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS.** En los últimos años el Estado ha experimentado un gran desarrollo en sus actividades administrativas, lo que ha provocado transformaciones en su estructura y funcionamiento, y ha sido necesario dotar a funcionarios ajenos al Poder Legislativo de atribuciones de naturaleza normativa para que aquél enfrente eficazmente

situaciones dinámicas y altamente especializadas. Esta situación ha generado el establecimiento de mecanismos reguladores denominados "cláusulas habilitantes", que constituyen actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático, pues su actividad no depende exclusivamente de la legislación para enfrentar los problemas que se presentan, ya que la entidad pública, al estar cerca de situaciones dinámicas y fluctuantes que deben ser reguladas, adquiere información y experiencia que debe aprovechar para afrontar las disyuntivas con agilidad y rapidez. Además, la adopción de esas cláusulas tiene por efecto esencial un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la administración y demás órganos del Estado, las cuales le permiten actuar expeditamente dentro de un marco definido de acción, susceptible de control a través del principio de legalidad; en la inteligencia de que el establecimiento de dicha habilitación normativa debe realizarse en atención a un equilibrio en el cual se considere el riesgo de establecer disposiciones que podrían propiciar la arbitrariedad, como generar situaciones donde sea imposible ejercer el control estatal por falta de regulación adecuada, lo que podría ocurrir de exigirse que ciertos aspectos dinámicos se normen a través de una ley.

Amparo en revisión 199/2002. Moisés Saba Masri. 9 de septiembre de 2003. Mayoría de seis votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidentes: Juventino V. Castro y Castro, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Emmanuel G. Rosales Guerrero.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy trece de noviembre en curso, aprobó, con el número XXI/2003, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudenciales. México, Distrito Federal, a trece de noviembre de dos mil tres.

Novena Época. Registro: 182710. Instancia: Pleno. Tesis Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* XVIII. Diciembre de 2003. Materia: Constitucional. Tesis: P. XXI/2003. Pág. 9.

Genealogía: Informe 1986. Tercera Parte. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis 27. Pág. 127.

SECRETARIOS DE ESTADO. SUS FACULTADES NORMATIVAS CUANDO SON AUTORIZADOS POR EL LEGISLADOR PARA CREAR NUEVAS REGLAS DE DERECHO. CLAUSULAS HABILITANTES Y LOS LIMITES DE SU EJERCICIO. En términos del artículo 89, fracción I, de la Constitución, los secretarios de Estado no participan de la facultad reglamentaria. Sin embargo, el gran desarrollo de la actividad administrativa en los últimos años ha provocado una transformación de este estado de

cosas debido a la inserción en algunos cuerpos legales de cláusulas delegatorias de facultades normativas generales en favor de quienes hasta entonces no estaban dotados de ellas, en particular, de los secretarios de Estado. Se están en presencia de una cláusula de este género cuando a través de una norma formalmente legislativa o reglamentaria, el Congreso de la Unión o el presidente de la República, respectivamente, habilitan a un órgano de la administración para regular una materia concreta y específica, sea que ésta haya sido objeto de regulación con anterioridad o que no lo haya sido, de acuerdo con los principios y lineamientos contenidos en la propia norma habilitante. Sin prejuzgar sobre la constitucionalidad de tales cláusulas habilitantes (asunto ajeno a este fallo), parece claro que su adopción por parte del legislador ordinario tiene por efecto esencial y primario un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la administración en sus relaciones con los gobernados, al permitirle actuar en materias que antes le estaban vedadas, con el consecuente quebrantamiento del principio clásico de división de poderes. Por este motivo, adquiere especial relevancia el control jurisdiccional sobre las normas producidas en ejecución de dichas autorizaciones, control que puede realizarse atendiendo a los límites formales (competencia, procedimiento y jerarquía) o materiales (principios generales de derechos, reserva de ley y garantías individuales) de la propia habilitación.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo en revisión 167/86. Upjohn, S.A. de C.V. 14 de octubre de 1986. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

Séptima Época. Registro: 248139. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* 205-216. Sexta Parte. Materia: Administrativa. Pág. 464.

Llama la atención la facultad otorgada a las autoridades fiscales introducidas en la reforma para 2021 consistentes en el dar a conocer a los contribuyentes las inconsistencias detectadas y parámetros de referencia con respecto a la utilidad, conceptos deducibles o tasas de impuesto que presentan otras unidades económicas a fin de medir riesgos impositivos. Es claro que la autoridad incidirá en la esfera jurídica del particular atemorizándolo con tal información no vinculante. Es un semáforo en rojo, y si bien no significa el inicio de facultades de comprobación sí puede ser el indicador del próximo inicio de ellas.

33-A- ACLARACION DE RESOLUCIONES POR VENTANILLA

Los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales dentro de un plazo de seis días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de las resoluciones a que se refieren los artículos 41, fracciones I y III, 78, 79 y 81, fracciones I, II y VI de este Código, así como en los casos en que la autoridad fiscal determine mediante reglas de carácter general, a efecto de hacer las aclaraciones que consideren pertinentes, debiendo la autoridad, resolver

en un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en las citadas reglas.

Lo previsto en este artículo no constituye instancia, ni interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa. Las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares.

Comentarios al artículo 33-A

Justicia de ventanilla

Esta norma contempla el caso en el que los contribuyentes pueden acudir ante las autoridades fiscales en solicitud de aclaraciones pertinentes y evitar tener que interponer medios formales de defensa. Se le conoce como justicia de ventanilla y consiste en que dentro del plazo de seis días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución, el particular afectado acuda ante las autoridades fiscales a efectuar las aclaraciones correspondientes, mismas que se hacen constar en un acta de comparecencia personal que al efecto levanta el personal de la Administración Local de Recaudación. Las autoridades deben resolver en el plazo de seis días contados a partir de que quede integrado el expediente. Las resoluciones contra las cuales se pueden interponer estas aclaraciones son las consistentes en:

a) La determinación provisional de contribuciones por no haber presentado una declaración periódica, provisional o del ejercicio, para el pago de contribuciones;

b) Requerimiento de presentación del documento omitido en un plazo de 15 días para el primer requerimiento y de seis días para los subsecuentes requerimientos;

c) Multa por omisión de contribuciones debidas a error aritmético en las declaraciones;

d) Multas por no solicitar la inscripción al RFC o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea; no presentar solicitud de inscripción en el RFC a nombre de un tercero, cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente; no presentar los avisos al citado registro o hacerlo extemporáneamente; no citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presentan ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, en donde se esté obligado conforme a la ley; autorizar, sin cerciorarse de que se dé el aviso al RFC, actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación de personas morales, tratándose de fedatarios públicos; señalar como domicilio fiscal para efectos del RFC, un lugar distinto del que corresponde;

e) Multas por no presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales; no cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar dichos documentos, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos; presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o expedir constancias, incompletos o con errores; no presentar avisos de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señala el reglamento, y

f) Multas aduaneras relacionadas con las obligaciones de presentar documentación y declaraciones, en los términos de los artículos 184 y 185 de la Ley Aduanera.

Estas promociones no son una defensa formal por lo que no constituyen instancia, ni interrumpen ni suspenden los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa. Las resoluciones que se emitan en estos términos por la autoridad fiscal no pueden ser objeto de impugnación por los particulares.

En interpretación del TFF, siguiendo a Pallares, instancia tiene dos acepciones, una general y otra especial, la general comprende cualquier petición, solicitud o demanda que se hace a la autoridad y debe ser resuelta de conformidad con las disposiciones legales vigentes aplicables, y la especial que quiere decir el ejercicio de la acción judicial desde la demandas hasta la sentencia definitiva (ver tesis “DEVOLUCION de pago indebido. La solicitud presentada ante la autoridad administrativa constituye una instancia, por lo que al resolverla deben analizarse en su totalidad las argumentaciones vertidas por el solicitante”. RTFF. Año I. No. 4. Noviembre de 1998. Págs. 7 a 14).

Es un medio frágil de defensa administrativa; sin embargo, es útil para hacer aclaraciones rápidas ante la autoridad fiscal, la que, por regla general, cuando observa el error cometido por sus funcionarios o empleados, los corrige mediante esta clase de resoluciones.

33-B- SORTEOS DE LOTERIA FISCAL

Se faculta al Servicio de Administración Tributaria para que lleve a cabo la celebración de sorteos de lotería fiscal, en los que participen las personas que determine dicho órgano, tomando en cuenta los siguientes lineamientos:

I. Cuando la participación en el sorteo se base en los comprobantes fiscales digitales por Internet emitidos por los contribuyentes que realicen la enajenación de bienes, la prestación de servicios o la concesión del uso o goce temporal de bienes inmuebles, no podrán participar las personas que realicen actividades empresariales.

II. Cuando en algún sorteo el premio ofrecido se pague por terceros por cuenta del Gobierno Federal, el monto entregado por los pagadores podrá ser acreditable contra los impuestos federales que el Servicio de Administración Tributaria determine en las bases del sorteo, sin que dé lugar a la devolución.

III. Cuando los premios consistan en bienes, el Servicio de Administración Tributaria deberá observar las normas presupuestales aplicables a la adquisición y enajenación de dichos bienes.

IV. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, establecerá las bases para los sorteos, los premios, las fechas, las personas que podrán participar y demás requisitos a que se sujetará su realización.

V. Cuando el monto de los premios a repartir no consista en bienes, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público fijará el monto total máximo a repartir por sorteo, previa solicitud que el Servicio de Administración Tributaria formule a la dependencia mencionada.

VI. Los sorteos a que se refiere el presente artículo deberán cumplir con lo dispuesto en la Ley Federal de Juegos y Sorteos.

PREMIOS QUE NO SERAN INGRESOS ACUMULABLES

Los premios obtenidos por los ganadores de los sorteos de conformidad con el presente artículo, no serán ingresos acumulables para los efectos del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y quedan comprendidos en la exención establecida en el artículo 93, fracción XXIV de dicha ley, según corresponda.

SORTEOS QUE NO ESTARAN AFECTOS AL PAGO DEL IESPYS

Los sorteos a que se refiere este artículo, no estarán afectos al pago del impuesto especial sobre producción y servicios.

LA FEDERACION CUBRIRA EL MONTO DE LOS IMPUESTOS ESTATALES

El monto de los impuestos estatales que se generen por la obtención de los premios a que se refiere el presente artículo será cubierto por la Federación a la Entidad Federativa en donde se entregue el premio correspondiente, a través del procedimiento de compensación permanente de fondos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 15 de la Ley de Coordinación Fiscal y a lo establecido en los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal federal que tienen celebrados las Entidades Federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

IMPUESTO MUNICIPAL POR LA OBTENCION DE PREMIOS

La Federación cubrirá a los municipios, a través de la Entidad Federativa en donde se entregue el premio respectivo, las cantidades que correspondan por la aplicación del impuesto municipal a la obtención de premios.

IMPUESTOS LOCALES A LA OBTENCION DE PREMIOS

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público informará a la entidad federativa los montos que le correspondan a ésta y, en su caso, a sus municipios, derivados de la aplicación de sus respectivos impuestos locales a la obtención de premios, de conformidad con las reglas de carácter general que establezca el Servicio de Administración Tributaria para estos efectos.

Comentarios al artículo 33-B

Lotería fiscal

Este numeral fue introducido en el año de 2016 y modificado en 2020, explicando en la respectiva exposición de motivos que los sorteos o loterías fiscales son una herramienta ampliamente utilizada en diversos países para promover el cumplimiento tributario y facilitar la tarea de la autoridad en sectores de difícil fiscalización. Consisten en la asignación aleatoria de premios, monetarios o en especie, entre contribuyentes que realizaron consumos que cumplen la normatividad impositiva.

Existe evidencia que demuestra que los sorteos fiscales representan una herramienta efectiva en el combate a la evasión y la promoción del cumplimiento. En el caso de México, la entrega de los premios, cuando se han utilizado las tarjetas de crédito o débito como medios de pago en la adquisición de bienes o servicios dentro del periodo llamado El Buen Fin (el cual combina descuentos por parte de los comercializadores con un sorteo en el que el Servicio de Administración Tributaria reembolsa a los contribuyentes una parte o el total de

su compra) también ha arrojado resultados positivos en términos de fomentar los pagos con medios electrónicos, con lo que las operaciones realizadas quedan registradas y se facilita el combate a la evasión.

El uso de medios electrónicos como forma de pago permite tener un mayor control administrativo sobre los contribuyentes, ya que al existir constancia de la operación realizada, la autoridad fiscal contará con mayor información sobre los ingresos de los contribuyentes y, de la misma manera, se generarán condiciones que coadyuven a la formalización de la economía.

Puede participar en las loterías cualquier persona que cuente con RFC.

Obsérvese que en el texto no se especifica qué va a suceder con la empresa que emitió el comprobante, o con el contribuyente persona física que se sacó la lotería al haber pagado con tarjeta de crédito. ¿Se ganan una auditoría?

34- CONSULTAS SOBRE SITUACIONES REALES Y CONCRETAS

Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.

REQUISITOS PARA APLICAR LOS CRITERIOS DE LA CONTESTACION

La autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente:

I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.

II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.

III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.

Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

PLAZO PARA CONTESTAR LAS CONSULTAS

Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

PUBLICACION DE LAS RESOLUCIONES FAVORABLES

El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 de este Código.

Comentarios al artículo 34

Consultas

Las autoridades fiscales están obligadas por mandato del artículo 8 constitucional y recogido por este numeral, a contestar las consultas acerca de situaciones reales y concretas que les hagan los interesados individualmente. Con la reforma de Derechos Humanos, concretamente al artículo 1 constitucional, se abre la posibilidad de que las autoridades fiscales resuelvan consultas sobre la interpretación o aplicación de normas constitucionales en la materia tributaria.

La consulta es aquella que se formula por tener duda respecto de una situación en particular; en cambio la solicitud de confirmación de criterio es no tener la duda.

Esta diferencia tiene consecuencias importantes, porque si la consulta resulta favorable sólo tiene vigencia durante el ejercicio para el que fue emitida, según dispone el artículo 36-Bis del CFF; en las confirmaciones de criterio, en cambio, si son contestadas por la autoridad en forma positiva, es nuestro criterio que deben tener vigencia mientras continúe vigente la norma legal que considera la hipótesis jurídica que fue motivo de la confirmación, porque sólo se constató que la ley le protege, y no que la autoridad administrativa, mediante su resolución, le ha generado derechos al particular diferentes a los que la ley prevé.

Al respecto, el PJF ha resuelto en el mismo sentido, según puede consultarse en la tesis: I.7o.A.382 A de junio de 2005 que reza: “Consultas fiscales. La respuesta de la autoridad que no constituye una autorización o determinación de un régimen fiscal no se limita a la vigencia establecida en el artículo 36-BIS del Código Fiscal de la Federación”.

Reforma de 2007

La reforma sufrida por este precepto vigente a partir del año 2007 fue trascendental y en perjuicio de los particulares.

Antes de tal año la consulta se utilizaba como parte de un mecanismo de defensa que permitía al contribuyente litigar sin riesgo un criterio de la autoridad que le fuera negativo o desfavorable al impugnarlo mediante los medios de defensa tradicionales por considerar que la respuesta era una resolución definitiva.

Se conseguía con esto una sentencia que era la interpretación judicial y última al tema propuesto, con la fortaleza de la cosa juzgada.

A partir de la reforma varió completamente la utilidad para el contribuyente, toda vez que se otorgó vinculación obligatoria para la autoridad si había concedido una resolución benéfica para el particular; pero si resultaba negativa no es vinculatoria y, en consecuencia, se le elimina el interés jurídico al particular para impugnarla, ocasionando la improcedencia de los medios de defensa, restando con ello la utilidad práctica conseguida en años anteriores.

Existieron muchos amparos contra esta disposición por considerar se afectaba la certidumbre jurídica del contribuyente, su acceso a la justicia y el derecho de petición, pero en definitiva el PJF validó su constitucionalidad, como se desprende de las siguientes tesis jurisprudenciales:

CONSULTAS FISCALES. EL ARTICULO 34, CUARTO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO VIOLA EL DERECHO DE PETICION (LEGISLACION VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2007). El referido numeral respeta el derecho de petición previsto en el artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues establece el derecho del contribuyente a realizar consultas ante la autoridad fiscal, y obliga a ésta a emitir una respuesta congruente con lo solicitado.

Tesis de jurisprudencia 172/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cinco de noviembre de dos mil ocho.

Novena Epoca. Registro: 168364. Instancia: Segunda Sala. Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Tomo XXVIII. Diciembre de 2008. Materias: Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a./J. 172/2008. Pág. 243.

CONSULTAS FISCALES. EL ARTICULO 34, CUARTO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO VIOLA LA GARANTIA DE ACCESO A LA IMPARTICION DE JUSTICIA (LEGISLACION VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2007). El citado precepto no viola la garantía contenida en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al establecer que las respuestas recaídas a aquéllas no son obligatorias para los particulares, pues no impide el acceso a la impartición de justicia, ya que no coarta el derecho de los gobernados para interponer los medios de defensa conducentes a fin de que se resuelva el caso concreto. Esto es, el artículo 34, cuarto párrafo, del Código Fiscal de la Federación no priva del derecho de acción al particular por establecer que la respuesta recaída a la consulta fiscal no le es obligatoria, pues ello no implica necesariamente que por esa razón sea inimpugnable, sino simplemente consigna que debe esperar a que tal decisión le sea aplicada en una resolución definitiva para que pueda proceder su impugnación.

Tesis de jurisprudencia 170/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cinco de noviembre de dos mil ocho.

Novena Epoca. Registro: 168363. Instancia: Segunda Sala. Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Tomo XXVIII. Diciembre de 2008. Materias: Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a./J. 170/2008. Pág. 272.

CONSULTAS FISCALES. EL ARTICULO 34, CUARTO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO VIOLA LA GARANTIA DE

SEGURIDAD JURIDICA (LEGISLACION VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2007). El referido precepto no viola la garantía de seguridad jurídica contenida en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por el hecho de establecer que la respuesta recaída a las consultas no es obligatoria para los particulares, y cuándo serán impugnables los criterios contenidos en aquélla, ya que tal disposición no constituye un elemento aislado a partir del cual la autoridad pueda determinar arbitrariamente cuándo se está en condiciones jurídicas de impugnar la respuesta recaída a una consulta fiscal, sino que de manera clara precisa que aquélla será obligatoria cuando se aplique en resoluciones fiscales definitivas.

Tesis de jurisprudencia 171/2008. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cinco de noviembre de dos mil ocho.

Novena Epoca. Registro: 168362. Instancia: Segunda Sala. Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Tomo XXVIII. Diciembre de 2008. Materias: Constitucional, Administrativa. Tesis: 2a./J. 171/2008. Pág. 273.

Publicación de resoluciones favorables a residentes en el extranjero

En las anteriores ediciones de estos Comentarios había dicho: “Por otro lado, a la fecha de redactar este comentario la SHCP no había publicado resolución favorable alguna dictada a residentes en el extranjero. No deja de crear un sentimiento de frustración que las resoluciones favorables dictadas a residentes en México no sean de las publicables. Sería muy reconfortante constatar que no existen contribuyentes privilegiados en nuestro país”, pues bien, en la reforma sufrida por el CFF para el año de 2004 aparece la obligación para la autoridad de publicar los extractos de las principales resoluciones favorables a cualquier contribuyente, no sólo a extranjeros.

Respuestas favorables

Los Tribunales han resuelto que una respuesta favorable a una consulta formulada por un gobernado constituye un derecho sustantivo, manifestación del derecho a la seguridad jurídica de los contribuyentes, lo cual les permite tener la certeza que requieren para realizar sus actividades económicas y conocer plenamente cuál es el tratamiento fiscal que la autoridad dará a aquellos aspectos de su quehacer que las disposiciones legales no prevén o no regulan claramente. Por eso, sí es vocación de tales actos la permanencia en el tiempo, lo que se justifica a la luz de la institución de confianza legítima que deben tener los particulares en los actos del Estado que, a su vez, guarda estrecha relación con el principio de irrevocabilidad unilateral de los actos administrativos, su eficacia jurídica únicamente cesa si las circunstancias de hecho o la normatividad aplicada se modifican con posterioridad o luego de seguirse un juicio de lesividad, en el que ambas partes tendrán oportunidad de postular, probar y defenderse en un espacio institucional de contradicción. (Ver “CONSULTA FISCAL. EL CRITERIO SUSTENTADO EN UNA RESOLUCION FAVORABLE AL CONTRIBUYENTE CONSTITUYE UNA MANIFESTACION DEL DERECHO A LA SEGUIRDAD JURICA Y DE LA CONFIANZA LEGITIMA QUE DEBEN INFUNDIR LOS ACTOS DEL ESTADO”. TCC Tesis I.6o.A.25 A (10a.).

34-A- METODOLOGIA EN PRECIOS EN OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

VIGENCIA DE LAS RESOLUCIONES

Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Comentarios al artículo 34-A

Acuerdo de Precios Anticipado (APA). *Advanced Pricing Agreement* (APA)

Por seguridad jurídica los contribuyentes pueden acudir al fisco federal y plantearle si la metodología empleada para la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas es adecuada a las normas legales y aceptada por la autoridad. En caso de respuesta afirmativa tendrá seguridad de que el SAT no impugnará sus operaciones en cuanto al precio durante los cinco ejercicios a que se hace mención. Para evitarse una respuesta negativa y por autorización de la RM, podrán analizar conjuntamente con las autoridades competentes la información y metodología que pretendan someterle a su consideración previamente a la presentación de la solicitud de resolución a que se refiere el artículo en comentario, sin necesidad de identificar al contribuyente o a sus partes relacionadas.

Precios de transferencia

En el artículo 179 de la LISR se establece la obligación para los contribuyentes del Título II, “De las Personas Morales”, que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, de determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Esta obligación busca impedir el traslado de las utilidades de un país a otro con el fácil expediente de acordar precios, mayores o menores, según la conveniencia del grupo empresarial, afectando la recaudación del país donde realmente se obtenga.

Sin embargo, a mi juicio, la forma en que está regulado en México crea muchos problemas de costo e incertidumbre jurídica para las partes que intervienen en un asunto en concreto, a saber, para el perceptor del ingreso, para el pagador, para el tercero que celebra operaciones comparables, y para los fiscos involucrados.

Sin pretender extenderme demasiado en un tema que se aleja de los comentarios al CFF, creo que el problema mayor está en encontrar la operación comparable, aun cuando se cuente con las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, toda vez que siempre será debatible la comparación con operaciones ajenas.

Además, la complejidad de los seis métodos para determinar los montos de las operaciones contemplados en el artículo 180 de la misma ley incrementa los costos y obliga a acudir a profesionales con diversas capacidades para que los lleven a cabo.

Acudir al tradicional valor de mercado aliviaría la mayoría de los problemas, toda vez que se centraría el problema en ese solo tema, y no se tendría que acudir a operaciones "comparables de terceros independientes" y a los métodos señalados en el párrafo anterior.

Acudir al valor de mercado:

a) Evitaría afectar a un tercero ajeno a las operaciones.

b) Simplificaría la revisión y liquidación del ISR por parte de las autoridades.

c) Simplificaría la defensa del contribuyente.

En el momento actual se violan los derechos a la debida defensa del contribuyente porque para preservar la confidencialidad de las operaciones del tercero independiente, en su carácter de actor en un juicio de nulidad enfrentará dificultades procesales para impugnar debidamente la comparabilidad de la operación porque:

a) Conocerá de la información documental cuando se levante la última acta parcial, no antes, pero no podrá sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes (artículo 46, fracción IV del CFF).

b) Debe señalar, sin acompañar, los documentos que fueron considerados en el procedimiento administrativo como información confidencial, y la Sala que conozca del asunto los solicitará antes de cerrar la instrucción (artículo 15 de la LFPCA).

c) En la demanda contra la resolución impugnada, el contribuyente demandante se abstendrá de revelar dicha información.

d) Esta información no podrá ponerse a disposición de los autorizados en la demanda.

La problemática que enfrenta la autoridad para fundar y motivar una resolución de precios de transferencia es enorme, dada la protección a la información del tercero que realiza la operación comparable. ¿Cómo encontrará una operación verdaderamente comparable? ¿Cómo motivará que la operación es comparable con la que realizaron las partes relacionadas? La comparabilidad se deberá hacer con operaciones reales y concretas realizadas por terceros independientes, ¿cómo evitará revelar la información confidencial en la resolución impugnada?

Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Comentarios al artículo 35

Resoluciones misceláneas

Ejemplos clásicos de criterios de autoridades fiscales los tenemos en las Resoluciones Misceláneas, la Fiscal y la de Comercio Exterior, así como la de Facilidades Administrativas en el Régimen Simplificado, publicadas anualmente en el DOF y que son un conjunto de reglas que contienen los criterios de las autoridades fiscales respecto de diversas cuestiones referidas a las leyes tributarias y aduanera. Son una herramienta efectiva para la administración tributaria y aduanera y útil para los particulares a los cuales –si se trata de criterios– los beneficia porque sólo les genera derechos (ver tesis "CRITERIOS emitidos por las autoridades fiscales en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales únicamente se derivan derechos de los mismos cuando se publiquen en el DOF". RTFF. Año VIII. No. 93. Septiembre de 1995. Págs. 64 y 65. Ver también "IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Disminución de pagos provisionales. Plazo en que debe presentarse la solicitud". RTFF. Año II. No. 15. Marzo de 1989. Pág. 36).

Pero estos ordenamientos administrativos también generan obligaciones porque no sólo contienen criterios sino ejercicio de facultades legislativas delegadas, a mi juicio inconstitucionalmente, por el Poder Legislativo al Poder Ejecutivo en violación clara al principio de la división de poderes. Existen múltiples disposiciones en las leyes fiscales que utilizan las expresiones "a juicio del SAT", "según Reglas Generales que al efecto emitan las autoridades fiscales", las Resoluciones Misceláneas en comentario son utilizadas por las autoridades fiscales para ejercer estas facultades.

En estos casos, independientemente de su dudosa constitucionalidad, no estamos en presencia de meros criterios que deben seguir las autoridades en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sino de reales normas que tienen obligatoriedad reglamentaria con origen en una disposición legal y que mientras no estén objetadas en su validez constitucional tienen la jerarquía que nuestro sistema jurídico otorga a los reglamentos administrativos, si bien en un nivel inferior a los emitidos por el Ejecutivo en ejercicio de la facultad contemplada en el artículo 89, fracción I constitucional. Por ser una norma de inferior jerarquía a las leyes y a los reglamentos, no debe exceder a las disposiciones de éstos, aplicando para su interpretación los principios de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma.

También establecen disposiciones obligatorias fundadas en el artículo 39, fracción II del CFF, "a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes", autorizando a las autoridades a dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, base, cuota, tasa o tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas. Estas normas de administración tributaria, como el señalamiento del lugar donde se deben pagar las contribuciones, son de obligatorio cumplimiento para los contribuyentes.

Por otra parte, bajo la regla de que hacen nacer derechos al particular los criterios publicados en el DOF, los Tribunales han interpretado que si los Comentarios al Modelo de la OCDE para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal son obligatorios para las autoridades fiscales en la interpretación de los tratados celebrados por México, por haber sido así señalado en la RM, entonces son derechos que los particulares pueden utilizar. Dice así la tesis:

> **DOBLE TRIBUTACION. APLICACION OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE.** El artículo 35 del Código Fiscal de la Federación permite a los funcionarios fiscales facultados, emitir criterios para la aplicación de las disposiciones fiscales los cuales, si son publicadas en el Diario Oficial de la Federación, derivan derechos para los particulares. Así, tenemos que si se publicó en el Diario Oficial de la Federación, que los Comentarios al Modelo de la OCDE para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal, son obligatorios para las autoridades fiscales en la interpretación de los tratados celebrados por México, siempre que sean congruentes con dichas disposiciones y correspondan a las explicaciones técnicas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, éstos podrán ser invocados por los particulares, para la debida interpretación y aplicación de los tratados para evitar la doble imposición en los que México sea parte.
>
> Juicio de Nulidad No. 100(20)33/97/20328/96.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 13 de enero de 1998, por unanimidad de cuatro votos con la ponencia modificada. Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera. Secretario: Lic. César Octavio Irigoyen Urdapilleta. (Tesis aprobada en sesión de 24 de febrero de 1998). RTFF. Año XI. No. 126. Junio de 1998. Pág. 302.

Pero no debemos confundir el derecho de los particulares a invocar los criterios de los expertos de la OCDE con su aplicación obligatoria en el sistema legal mexicano, porque para arribar a dicha conclusión sería necesario, primeramente, aplicar las reglas de interpretación de los tratados a la luz de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, por lo que a mi juicio no resultan obligatorios, porque habría que distinguir si los Comentarios estaban vigentes antes y en la negociación del Tratado y los posteriores a él según se esté de acuerdo con la interpretación estática o la dinámica de los Comentarios.

La regla respectiva de la RM para 2016, ya acoge expresamente las reglas de interpretación de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales, bajo el siguiente texto:

> **Interpretación de los tratados en materia fiscal**
>
> **2.1.35.** Para la interpretación de los tratados en materia fiscal que México tenga en vigor, se estará a lo siguiente:
>
> **I.** Conforme a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor, se

interpretarán mediante la aplicación de los artículos 31, 32 y 33 de dicha Convención.

Para estos efectos, se considerará que actualizan el supuesto previsto en el artículo 31, párrafo 3 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los acuerdos amistosos de carácter general sobre la interpretación o la aplicación del tratado de que se trate, celebrados por las autoridades competentes de los Estados contratantes.

Asimismo, se considerará que actualizan los supuestos previstos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los Comentarios a los artículos del "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio", a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 23 de octubre de 1997, tal como fueron publicados después de la adopción por dicho Consejo de la novena actualización o de aquella que la sustituya, en la medida en que tales Comentarios sean congruentes con las disposiciones del tratado de que se trate.

II. …

Por su parte, el mencionado Tratado, en sus artículos 31 y 32 dispone:

Artículo 31
Regla general de interpretación

1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) Todo acuerdo que se refiere al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) Toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;

c) Toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

Artículo 32
Medios de interpretación complementarios

Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) Deje ambiguo u oscuro el sentido; o

b) Conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

Cláusulas habilitantes para las autoridades

Es necesario decir que el PJF ha venido conformando jurisprudencia acerca de las facultades de las autoridades que se encuentran contenidas en disposiciones distintas a la ley, conocidas como cláusulas habilitantes, y que son leyes desde el punto de vista material; a primera vista se antojan violatorias del principio de división de poderes; sin embargo, el PJF ha resuelto lo contrario. Véanse estas dos tesis:

CLAUSULAS HABILITANTES. CONSTITUYEN ACTOS FORMALMENTE LEGISLATIVOS. En los últimos años, el Estado ha experimentado un gran desarrollo en sus actividades administrativas, lo que ha provocado transformaciones en su estructura y funcionamiento, y ha sido necesario dotar a funcionarios ajenos al Poder Legislativo de atribuciones de naturaleza normativa para que aquél enfrente eficazmente situaciones dinámicas y altamente especializadas. Esta situación ha generado el establecimiento de mecanismos reguladores denominados “cláusulas habilitantes”, que constituyen actos formalmente legislativos a través de los cuales el legislador habilita a un órgano del Estado, principalmente de la administración pública, para regular una materia concreta y específica, precisándole bases y parámetros generales y que encuentran su justificación en el hecho de que el Estado no es un fenómeno estático, pues su actividad no depende exclusivamente de la legislación para enfrentar los problemas que se presentan, ya que la entidad pública, al estar cerca de situaciones dinámicas y fluctuantes que deben ser reguladas, adquiere información y experiencia que debe aprovechar para afrontar las disyuntivas con agilidad y rapidez. Además, la adopción de esas cláusulas tiene por efecto esencial un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la administración y demás órganos del Estado, las cuales le permiten actuar expeditamente dentro de un marco definido de acción, susceptible de control a través del principio de legalidad; en la inteligencia de que el establecimiento de dicha habilitación normativa debe realizarse en atención a un equilibrio en el cual se considere el riesgo de establecer disposiciones que podrían propiciar la arbitrariedad, como generar situaciones donde sea imposible ejercer el

control estatal por falta de regulación adecuada, lo que podría ocurrir de exigirse que ciertos aspectos dinámicos se normen a través de una ley.

Amparo en revisión 199/2002. Moisés Saba Masri. 9 de septiembre de 2003. Mayoría de seis votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Disidentes: Juventino V. Castro y Castro, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Emmanuel G. Rosales Guerrero.

Novena Época. Registro: 182710. Instancia: Pleno. Tesis Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* XVIII. Diciembre de 2003. Materia: Constitucional. Tesis: P. XXI/2003. Pág. 9.

SECRETARIOS DE ESTADO. SUS FACULTADES NORMATIVAS CUANDO SON AUTORIZADOS POR EL LEGISLADOR PARA CREAR NUEVAS REGLAS DE DERECHO. CLAUSULAS HABILITANTES Y LOS LIMITES DE SU EJERCICIO. En términos del artículo 89, fracción I, de la Constitución, los secretarios de Estado no participan de la facultad reglamentaria. Sin embargo, el gran desarrollo de la actividad administrativa en los últimos años ha provocado una transformación de este estado de cosas debido a la inserción en algunos cuerpos legales de cláusulas delegatorias de facultades normativas generales en favor de quienes hasta entonces no estaban dotados de ellas, en particular, de los secretarios de Estado. Se están en presencia de una cláusula de este género cuando a través de una norma formalmente legislativa o reglamentaria, el Congreso de la Unión o el presidente de la República, respectivamente, habilitan a un órgano de la administración para regular una materia concreta y específica, sea que ésta haya sido objeto de regulación con anterioridad o que no lo haya sido, de acuerdo con los principios y lineamientos contenidos en la propia norma habilitante. Sin prejuzgar sobre la constitucionalidad de tales cláusulas habilitantes (asunto ajeno a este fallo), parece claro que su adopción por parte del legislador ordinario tiene por efecto esencial y primario un fenómeno de ampliación de las atribuciones conferidas a la administración en sus relaciones con los gobernados, al permitirle actuar en materias que antes le estaban vedadas, con el consecuente quebrantamiento del principio clásico de división de poderes. Por este motivo, adquiere especial relevancia el control jurisdiccional sobre las normas producidas en ejecución de dichas autorizaciones, control que puede realizarse atendiendo a los límites formales (competencia, procedimiento y jerarquía) o materiales (principios generales de derechos, reserva de ley y garantías individuales) de la propia habilitación.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 167/86. Upjohn, S.A. de C.V. 14 de octubre de 1986. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

Séptima Época. Registro: 248139. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* 205-216. Sexta Parte. Materia: Administrativa. Pág. 464.

Genealogía: Informe 1986. Tercera Parte. Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis 27. Pág. 127.

36- MODIFICACION DE RESOLUCIONES

Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa(1) mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

REVISION DISCRECIONAL DE RESOLUCIONES DESFAVORABLES

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

Comentarios al artículo 36

Resoluciones favorables al particular y juicio de lesividad

Las resoluciones dictadas a favor de los particulares les generan derechos que no pueden serles desconocidos por la autoridad, a grado tal que no pueden revocarlas sino mediante juicio seguido ante el TFF. Este numeral contiene el fundamento del “juicio de lesividad” en donde el actor es la autoridad fiscal que representa los intereses del fisco federal y el demandado es el particular beneficiado por la resolución a combatir. La autoridad deberá esgrimir argumentos de fondo dirigidos a demostrar la ilegalidad del acto que impugne sin que le sea dable argumentar cuestiones de forma que se observen en la promoción del particular beneficiado con la resolución (como pudiera haber sido la falta de personalidad del promovente). Quien fuera Magistrado del TFJFA Jorge García Cáceres, en su voto particular emitido en el Juicio de Nulidad No. 100(14)/422/94/622/93 (RTFF. Septiembre 1996. Págs. 7 a 19) dice que: “puede sostenerse que el juicio de lesividad es aquel proceso especial del que conoce el TFF y cuyo objeto es la pretensión de una entidad pública, de que se revoque un acto de la misma favorable a un particular, por haber sido emitido en contravención a las

leyes, toda vez que las autoridades no pueden modificarlas por sí mismas sin afectar las garantías individuales protegidas por la Constitución General de la República, siendo este juicio el único medio legalmente reconocido para restituir el orden jurídico".

Otra definición judicial, que es jurisprudencial del Pleno de la SCJN, la tenemos en la siguiente tesis:

> **RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS FAVORABLES A LOS PARTICULARES A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 36 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. SU NATURALEZA JURIDICA.** La resolución administrativa de carácter individual favorable a un particular a que se refiere el citado precepto, consiste en el acto de autoridad emitido de manera concreta y que precisa una situación jurídica favorable a una persona determinada, sin que de modo alguno se fijen criterios generales que puedan o no seguirse por la propia autoridad emisora o por sus inferiores jerárquicos, determinación que, la mayoría de las veces, obedece a una consulta jurídica que realiza el particular a la autoridad fiscal sobre una situación real, concreta y presente, por lo que al vincular a ésta no puede revocarla o modificarla por sí y ante sí, ya que goza del principio de presunción de legalidad, de manera que debe impugnar su validez en el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conforme al artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.
>
> Contradicción de tesis 15/2006-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 15 de marzo de 2007. Unanimidad de 10 votos. Ausente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Oliva Escudero Contreras.
>
> El Tribunal Pleno, el quince de octubre en curso, aprobó, con el número XXXVI/2007, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a quince de octubre de dos mil siete.
>
> Novena Época. Registro: 170610. Instancia: Pleno. Tesis Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* XXVI. Diciembre de 2007. Materia: Administrativa. Tesis: P. XXXVI/2007. Pág. 27.

También constituyen resoluciones favorables a los particulares aquellos actos que si bien no se produjeron en respuesta a una consulta, sí fueron el resultado de una instancia, solicitud o petición hecha a un funcionario público revestido de autoridad y quien la emite en cumplimiento de las funciones y dentro de la esfera de atribuciones oficiales que le fueron conferidas (ver tesis "RESOLUCION FAVORABLE. No sólo se produce por consultas que formulen los particulares a las autoridades". RTFF. Año VIII. No. 95. Noviembre de 1995. Pág. 14).

Efectos de la modificación a la resolución favorable

Si la sentencia dictada por el TFJFA es total o parcialmente desfavorable para el particular, los efectos se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda

según dispone el artículo 13, fracción III de la LFPCA. Es colosal la inseguridad jurídica en que se coloca al particular que confió en la competencia del funcionario fiscal emisor de la resolución y que actuó en ejercicio de sus facultades. Como los intereses públicos que están en juego son superiores a los del particular y no se debe continuar en la ilegalidad, este juicio de lesividad tiene su justificación ética y política, pero como la garantía de seguridad jurídica es trascendental en un Estado de Derecho, las consecuencias de la resolución, en un afán de conciliar intereses, debieran constreñirse exclusivamente al cobro de la contribución, sin actualización ni recargos.

Prohibición de dar efectos retroactivos a la modificación de resoluciones generales

En el numeral en comentario se establece también la prohibición de aplicar retroactivamente las modificaciones que la SHCP realice a las reglas generales que emita, por lo que los efectos favorables que haya ocasionado se entienden inmodificables al pasado sin la posibilidad de entablar juicio de lesividad.

Reconsideración o revocación por gracia

En otra parte de esta disposición se establece un medio de corrección o autocontrol extraordinario de legalidad de las resoluciones administrativas establecido a favor de los particulares que podría denominarse reconsideración o revocación por gracia, que permite corregir los errores legales en que las autoridades fiscales pueden llegar a incurrir ocasionando graves perjuicios al contribuyente que no se defendió en tiempo contra ellos. Como sabemos, el fenómeno del acto consentido en materia fiscal trae consigo consecuencias negativas para el patrimonio del particular, toda vez que al consentir con el acto de autoridad, aunque éste sea arbitrario, deberá cumplirse en los términos en que haya sido emitida la resolución. Se entiende acto consentido aquél contra el cual el particular no interpuso los medios de defensa correspondientes.

Tenemos una interpretación judicial al respecto de la figura que nos ocupa:

> **RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL TERCER PARRAFO DEL ARTICULO 36 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. NO CONSTITUYE UN RECURSO ADMINISTRATIVO NI UNA INSTANCIA JURISDICCIONAL, SINO UN MECANISMO EXCEPCIONAL DE AUTOCONTROL DE LA LEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.** Del citado precepto que establece que las autoridades fiscales podrán discrecionalmente revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a los particulares emitidas por sus subordinados jerárquicos, y en caso de demostrarse fehacientemente que aquéllas se emitieron en contravención a las disposiciones fiscales podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio de los contribuyentes, siempre que éstos no hubieren interpuesto medios de defensa, hubieren transcurrido los plazos para presentarlos y no haya prescrito el crédito fiscal, se advierte que la reconsideración administrativa que prevé, constituye un mecanismo excepcional de autocontrol de la legalidad de los actos administrativos, lo

que es congruente con la intención del legislador de prever un procedimiento oficioso a través del cual las autoridades fiscales revisen sus propios actos para modificarlos o revocarlos cuando los contribuyentes estén imposibilitados para hacer valer algún medio de defensa legal en contra de aquéllos que les fueron desfavorables, pero que notoriamente sean ilegales; por tanto, dicho mecanismo no constituye un recurso administrativo ni una instancia jurisdiccional.

Tesis de jurisprudencia 169/2006. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintidós de noviembre de dos mil seis.

Novena Epoca. Registro: 173694. Instancia: Segunda Sala. Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* XXIV. Diciembre de 2006. Materia: Administrativa. Tesis: 2a./J. 169/2006. Pág. 213.

En materia fiscal, dada la garantía de legalidad, no se puede llegar al extremo de afirmar que como consecuencia de acto consentido el particular quede vinculado al fisco en carácter de deudor por una ley que establezca una contribución cuyo objeto gravado no realiza, por el mero hecho de no defenderse contra el acto concreto de autoridad. Las consecuencias de consentir con el acto de autoridad no pueden llevar más allá de cumplir con el contenido de ese mero acto consentido, por error o negligencia, mas no a las consecuencias de convertirse en contribuyente de un impuesto del que no es sujeto.

La figura de la revocación por gracia no constituye instancia y no es un medio de defensa propiamente dicho, no procediendo en contra de la resolución que le recaiga ninguna impugnación. El juicio de amparo trae poco alivio en estos casos, toda vez que sólo se podría argüir falta de fundamento o motivo, pero por tratarse de facultades discrecionales de la autoridad, el juez del amparo no podría sustituirse en aquélla y seguramente la resolución sería dictada, fundada y motivada, reiterando la resolución negativa al particular.

Confirma este criterio la jurisprudencia 2a./J. 61/2006 de la SCJN que indica:

RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL ARTICULO 36, TERCERO Y CUARTO PARRAFOS, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996. EN CONTRA DE LA RESOLUCION QUE LE RECAE PROCEDE EL AMPARO INDIRECTO, INDEPENDIENTEMENTE DEL RESULTADO EN CUANTO AL FONDO. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el ejercicio de las facultades conferidas a las autoridades hacendarias para revisar y, en su caso, modificar o revocar por una única vez las resoluciones administrativas que emitan sus inferiores jerárquicos que sean desfavorables a los intereses de los particulares, que se prevé en el artículo 36, tercero y cuarto párrafos, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1o. de enero de 1996, no constituye un recurso ni una instancia jurisdiccional a través del cual puedan combatirse tales determinaciones, en la medida en que la reconsideración administrativa se instituyó como un mecanismo excepcional de autocontrol de la legalidad de los actos administrativos en materia fiscal, que tiene como fin otorgar un trato justo a los contribuyentes que notoriamente les asista la razón y que hubieran perdido toda posibilidad de controvertirlos, siempre que el crédito no haya prescrito, lo que justifica el que estas resoluciones no puedan ser controvertidas a través de algún medio ordinario de defensa. **Ahora bien, la**

resolución que recaiga a dicha reconsideración está sujeta a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que su incumplimiento puede combatirse en amparo indirecto en términos de la fracción II del artículo 114 de la Ley de la materia, si se estima que aquélla es violatoria de garantías. Lo anterior porque el juicio de amparo no es un medio de defensa ordinario, sino un medio de control constitucional que conforme a su naturaleza tiene el carácter de extraordinario, como se desprende de los artículos 103 y 107 constitucionales que lo regulan, por lo que procede únicamente respecto de aquellos actos contra los cuales la ley secundaria no concede recurso alguno, por virtud del cual puedan repararse los perjuicios que dichos actos ocasionan al particular.

Y también este criterio del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito:

RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL ARTICULO 36 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. AUNQUE NO CONSTITUYA UNA INSTANCIA EN FAVOR DE LOS PARTICULARES, SU EJERCICIO SEA DISCRECION AL Y LA RESOLUCION QUE SE EMITA NO PUEDA CONTROVERTIRSE POR MEDIOS ORDINARIOS, UNA VEZ DETERMINADO SU EJERCICIO, LA RESOLUCION QUE SE DICTE DEBERA ESTAR DEBIDAMENTE FUNDADA Y MOTIVADA, PUES, DE LO CONTRARIO, EN CASO DE IMPUGNACION EN AMPARO, DEBERA CONCEDERSE LA PROTECCION CONSTITUCIONAL PARA EL EFECTO DE QUE SE DICTE UNA NUEVA QUE CUMPLA CON DICHO REQUISITO. De los dos últimos párrafos del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual desfavorables a un particular emitidas por sus subordinados y, en el supuesto de que se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, pero siempre que éstos: **a)** no hubieren interpuesto medios de defensa; **b)** hubieren dejado transcurrir los plazos para presentarlos; y, **c)** no haya prescrito el crédito fiscal. A todo ello debe sumarse que, conforme a dicho fundamento, esta reconsideración no constituirá una instancia a la que tengan derecho los particulares y, además, las resolucion es que con motivo de su ejercicio se dicten no podrán ser controvertidas por los contribuyentes. No obstante, en la jurisprudencia 2a./J. 61/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, mayo de 2006, página 325, de rubro: “RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL ARTICULO 36, TERCERO Y CUARTO PARRAFOS, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996. EN CONTRA DE LA RESOLUCION QUE LE RECAE PROCEDE EL AMPARO INDIRECTO, INDEPENDIENTEMENTE DEL RESULTADO EN CUANTO AL FONDO.”, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la prohibición de impugnación a que se refiere la parte final del citado numeral no comprende al amparo como medio extraordinario de defensa, razón por la cual, la resolución que recaiga al ejercicio de dicha reconsideración puede ser impugnable en la vía indirecta, independientemente del resultado en cuanto al fondo. Sobre las bases anteriores, si la autoridad administrativa determina ejercer dicha facultad para revisar resoluciones de sus subordinados y, como resultado, emite resolución escrita que no está debidamente fundada ni motivada, la cual es materia de impugnación en amparo indirecto, debe concederse la protección constitucional para el efecto de que dicha autoridad emita una nueva resolución de fondo que se ajuste a la regularidad constitucional; lo anterior, porque si la autoridad ya decidió ejercer la referida facultad discrecional -tanto así que ya emitió una resolución de fondo al

respecto- entonces, al igual que todo acto de autoridad, éste sólo podrá considerarse constitucionalmente válido si se emite por escrito con una fundamentación y motivación adecuadas al caso, lo que significa que la resolución de reconsideración no escapa al control constitucional de su legalidad y seguridad jurídica, ni puede ser cualquiera la fundamentación y motivación que le sirva de sustento, máxime que las facultades discrecionales, para ser constitucionalmente válidas y razonables, no deben ser caprichosas ni arbitrarias.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO. Amparo en revisión 464/2011. Taxis Aéreos del Valle de Toluca, S.A. de C.V. 4 de octubre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Emmanuel G. Rosales Guerrero. Secretario: Enrique Orozco Moles. Registro digital: 2007203.

36-BIS- VIGENCIA DE RESOLUCIONES

Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.

Al concluir el ejercicio para el que se hubiere emitido una resolución de las que señala el párrafo anterior, los interesados podrán someter las circunstancias del caso a la autoridad fiscal competente para que dicte la resolución que proceda.

EXCEPCIONES

Este precepto no será aplicable a las autorizaciones relativas a prórrogas para el pago en parcialidades, aceptación de garantías del interés fiscal, las que obliga la ley para la deducción en inversiones en activo fijo, y a las que se refiere el artículo 59 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Comentarios al artículo 36-BIS

Vigencia de las autorizaciones

Es evidente que esta norma existe para evitar la vigencia indefinida de resoluciones que otorguen una autorización o sean favorables a los particulares o determinen un régimen fiscal, cuyo control con el paso del tiempo y cambios de funcionarios fiscales pudiera perderse. Sin embargo, para coadyuvar a la simplificación administrativa debiera contemplarse que la vigencia fuera permanente hasta en tanto se modificara la ley o reglamento en que se fundó la autoridad para su emisión.

Es interesante hacer notar que por interpretación judicial la vigencia de las resoluciones que sólo sean declarativas, es decir, que no contemplen la concesión de un régimen o que impliquen una autorización, tienen vigencia indefinida, como se puede consultar en las Tesis: I.7o.A.382 A de junio de 2005 y I.4o.A.428 A de agosto de 2004, de rubros: “Consultas fiscales. La respuesta de la autoridad que no constituye una autorización o determinación de

un régimen fiscal no se limita a la vigencia establecida en el artículo 36-BIS del Código Fiscal de la Federación", "Consultas fiscales. Si las respuestas de la autoridad son meramente declarativas, aunque generen derechos y sean favorables al particular, no constituyen autorizaciones o determinaciones de un régimen fiscal y, en consecuencia, no pueden ser limitadas en su vigencia".

Consultas de agrupaciones

Por otra parte, su redacción confirma que las agrupaciones de contribuyentes pueden acudir en consultas respecto de problemas que enfrentan sus agremiados, aun cuando no existe disposición expresa que les autorice a hacerlo, lo que resulta en una excepción a la norma que prohíbe la gestión de negocios.

37- NEGATIVA FICTA

Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

CONSULTAS SOBRE METODOLOGIA PARA PRECIOS

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.

COMPUTO DEL TERMINO CUANDO HAY OMISIONES

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

Comentarios al artículo 37

Resolución negativa ficta

Ante el silencio de las autoridades fiscales en resolver una petición o instancia, el particular tiene dos derechos a ejercer: uno, el derecho de petición protegido por el artículo 8 constitucional mediante el cual se obliga a las autoridades, con el juicio de amparo, a contestar las promociones que en forma respetuosa formulen los ciudadanos, contestación que puede ser negativa o positiva; el otro, el derecho a considerar que si en el lapso de tres meses (u ocho en el caso de metodología en precios de transferencia) la autoridad no ha contestado se ha producido una resolución negativa ficta y el particular está entonces en disponibilidad de acudir a los medios de defensa que la ley concede para impugnar las resoluciones que le causan agravios.

No toda petición o solicitud formulada a las autoridades fiscales dejadas de contestar en el plazo de tres meses configura una resolución negativa ficta, sino sólo aquellas que, de ser

resueltas, procedería su impugnación (en caso de resultar desfavorables) por ser definitivas, entendiendo que resolución administrativa es la que define o da certeza a una situación legal o administrativa. El criterio que se puede seguir para llegar a distinguir las resoluciones impugnables sería considerar los casos de competencia del TFJFA regulados por el artículo 11 de su Ley Orgánica. La otra clase de solicitudes no resueltas pueden ser reclamadas mediante el juicio de amparo por violación al artículo 8 constitucional (ver tesis "NEGATIVA FICTA. No se actualiza tal figura tratándose de peticiones presentadas dentro del procedimiento administrativo seguido oficiosamente por la autoridad fiscal y no acordadas por ésta dentro del plazo fijado por el artículo 37 del CFF". *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. Tomo IV 1er. TC del 3er. C. Noviembre 1996. Pág. 467).

El autor no participa de las opiniones existentes en el sentido de que el artículo en comentario es inconstitucional por encontrarse en contravención al artículo 8 constitucional, toda vez que, al contrario, se le otorga al particular un nuevo mecanismo de actuación que le evita la incertidumbre, sin que ello le prive de su garantía individual protegida por aquel numeral constitucional, pudiendo ejercer el derecho que más le convenga. Tampoco participa de la opinión de que se favorece la negligencia de las autoridades, toda vez que la acción de responsabilidad oficial no está coartada por su existencia (ver tesis "NEGATIVA FICTA y derecho de petición. Son instituciones diferentes". *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. Tomo. VI 1er. T.C. del 1er. C. Octubre de 1997. Pág. 663).

Los Tribunales han resuelto que la resolución negativa ficta también opera ante el silencio de autoridades que no sean fiscales, como en el caso del ISSSTE o cualquier otra autoridad administrativa de cuyas resoluciones conozca el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Véase Tesis: 2a./J. 215/2007 "Negativa ficta. Se configura respecto de las autoridades administrativas federales sometidas a la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa").

Dentro del juicio de nulidad existe un procedimiento expreso para combatir las resoluciones negativas fictas contemplado en los artículos 17, fracción I y 22 de la LFPCA. En el recurso administrativo de revocación no existe señalamiento de procedimiento aplicable, pero no vemos obstáculo procesal para implementarlo tomando en cuenta que es una resolución definitiva, debiendo seguir sólo los principios generales de Derecho y protegiendo la garantía de audiencia.

38- REQUISITOS DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE SE DEBAN NOTIFICAR

Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

VI. Señalar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado “De los Medios Electrónicos” de este ordenamiento.

FIRMA DE RESOLUCIONES IMPRESAS MEDIANTE UN SELLO EN CARACTERES

En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Adicionalmente, los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria, podrán utilizar su firma electrónica avanzada en cualquier documento que emitan en ejercicio de sus atribuciones, además de las resoluciones administrativas que se deban notificar, siendo aplicable para tal efecto lo dispuesto en los párrafos segundo a sexto del presente artículo.

Comentarios al artículo 38

Requisitos de los actos administrativos

Este precepto señala los requisitos mínimos que deben contener los actos administrativos para salvaguardar varias garantías individuales de seguridad jurídica de los ciudadanos como la de audiencia, que los actos de autoridad estén fundados y motivados, las de adecuada defensa derivadas del exacto conocimiento que se tenga del acto de la autoridad y de sus causas.

Fundar un acto es expresar las normas legales aplicables y motivar es expresar los razonamientos sustanciales para explicar el encaje de los hechos en la disposición normativa, en forma tal que el particular conozca la esencia de los argumentos de hecho y fundamentos de Derecho en que se apoyó la autoridad, a fin de que quede capacitado para alegar en contra de la fundamentación jurídica o exhiba pruebas en contrario de los hechos aducidos por la autoridad (ver “FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, GARANTIA DE”. Segunda Sala. Apéndice 1975, Tesis jurisprudencial No. 402. Reg. en IUS8 395,220).

El acto debe estar emitido por autoridad competente. Tomando en cuenta que en el amplio campo de la administración tributaria los funcionarios actúan con competencia originaria y con delegada, es necesario definir cuándo se está ante una y ante otra. Siguiendo el criterio de los Tribunales “competencia originaria es aquélla en la cual las facultades o atribuciones de un órgano específico de la administración pública se traducen en un acto concreto lesivo o favorable al particular (acto negativo o positivo), siempre que el ejercicio de facultades emane de un texto expreso de la ley, reglamento o cualquier otro ordenamiento con fuerza coercitiva, y actúe además como titular del órgano de autoridad previsto en el precepto y cuerpo normativo correspondiente, es decir, que cuente con plena existencia jurídica; en tanto que la competencia por delegación surge de un acuerdo delegatorio de facultades por un órgano de la propia administración pública, cuyo titular cuenta con la competencia originaria y con la atribución para delegar, con la modalidad y condiciones (espaciales, temporales, de cuantía o de otra índole) que el propio acuerdo determine, las facultades previstas por el ordenamiento aplicable, en autoridades subalternas, dependientes o adscritas al órgano delegante, caso en el cual éstas actuarán siempre a nombre propio y no de la autoridad que les delegó las facultades, conservándolas en todo caso el órgano emisor del acuerdo delegatorio”. (Ver “COMPETENCIA ORIGINARIA Y COMPETENCIA POR DELEGACION. SUS DIFERENCIAS Y DISTINCION”. RTFF No. 12. Julio de 1999. Página 183).

Aplicaciones concretas de esta disposición las tenemos en múltiples tesis de los Tribunales (Ver “ORDENES DE VISITA DEBEN PRECISAR CLARAMENTE SU OBJETO”. *Semanario Judicial de la Federación* . Diciembre 1990. P53. V. “VISITAS. Ordenes de. Deben precisar el periodo en que se llevará a cabo la inspección en relación a la emisión de comprobantes fiscales” *Semanario Judicial de la Federación* . Septiembre 1995. P. 624. Ver “REQUERIMIENTO DE EXHIBICION DE LIBROS Y PAPELES A LOS CONTRIBUYENTES. REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER”. *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. T. IX 1er. T:C del 8o. C, marzo 1999. Página 1454. Ver “LIQUIDACION QUE DETERMINA DIFERENCIAS DE CREDITOS FISCALES EN MATERIA DE AGUA. NO CUMPLE CON LOS REQUISITOS DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION SI NO EXPLICA EN QUE CONSISTEN LOS MEDIOS INDIRECTOS DE LA INVESTIGACION ECONOMICA UTILIZADOS PARA DETERMINAR LOS VOLUMENES DE AGUA CONSUMIDOS”. RTFF. Septiembre de 1992. Páginas 21 a 22).

Acto administrativo digital

Desde 2004 se inauguró el acto administrativo digital, que es el documento digital emitido por la autoridad mediante el cual se incide en la vida jurídica de los particulares resolviendo una situación jurídica particular y que debe ostentar la Firma Electrónica Avanzada del funcionario competente, firma que tendrá el mismo valor de la firma autógrafa y que deberá ser comunicado mediante el buzón tributario a partir de la reforma de 2014, que entró en

vigor para personas morales a partir del 30 de junio de 2014 y del 1 de enero de 2015 para las personas físicas.

No parece haber obstáculo jurídico para que la autoridad ejerza su competencia mediante esta clase de documentos, pero siempre queda la sensación de que la Firma Electrónica Avanzada del funcionario pudiera ser utilizada sin consentimiento de éste y causar perjuicios a los particulares y al funcionario mismo (por su responsabilidad oficial) a diferencia de la firma autógrafa, donde se puede constatar si es puesta de mano propia del funcionario manifestando su voluntad de emitir el acto administrativo.

39- FACULTADES DEL EJECUTIVO FEDERAL

El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

CONDONACION Y PLAZO SOBRE CONTRIBUCIONES

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional.

DICTAR REGLAS ADMINISTRATIVAS

II. Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes.

CONCEDER SUBSIDIOS O ESTIMULOS FISCALES

III. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiados.

Comentarios al artículo 39

Facultades del Poder Ejecutivo Federal

Las facultades concedidas al Ejecutivo Federal contenidas en este artículo se pueden clasificar en: facultades de emergencia, facultades de administración y facultades concesoras de privilegios.

Todas han sido ejercidas por el Ejecutivo en diversas ocasiones.

Ejemplo de las de emergencia lo tenemos en los diversos Decretos de Apoyo a Deudores del Fisco Federal, así como el Decreto de Apoyo a Deudores del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos respecto de vehículos que se destinen al Servicio Público Federal de Carga publicado en el DOF del 29 de septiembre de 1999, entre muchos otros.

Múltiples facultades de administración las encontramos en todas las Resoluciones Misceláneas, como el señalamiento de las oficinas autorizadas para el pago de contribuciones; el claro ejemplo de la Resolución de Facilidades Administrativas que cada año es emitida y que beneficia, entre otros, al sector agropecuario.

Las concesoras de privilegios las habían venido ejerciendo abundantemente antes de la incorporación de nuestro país al GATT en 1986, concediendo múltiples estímulos fiscales a la industrialización, a la regionalización, a la exportación, etcétera, pero dejaron de estar en vigor toda vez que se contraponían con las disposiciones de aquel Tratado y el actual de la OMC, que prohíben su concesión para evitar prácticas desleales de comercio internacional.

Otros ejemplos del ejercicio de esta facultad los tenemos en los Decretos del 1 de noviembre de 1995, 24 de diciembre de 1996, 29 de diciembre de 1997, 19 de marzo de 1999 que concedieron exenciones en el impuesto al activo a contribuyentes con ingresos menores a determinadas cifras, dependiendo del año.

El peligro en el ejercicio de las facultades concesoras de privilegios reside en la violación a la garantía de equidad que debe privar en las contribuciones porque trata en forma desigual a iguales; el ejemplo de la exención concedida a contribuyentes con determinados ingresos en el impuesto al activo puso de manifiesto este riesgo que llegó incluso a ser combatido en el amparo pero sin éxito, según las siguientes tesis jurisprudenciales:

> **ACTIVO, IMPUESTO AL. IMPROCEDENCIA DEL AMPARO PROMOVIDO EN CONTRA DEL DECRETO DEL 31 DE OCTUBRE DE 1995 QUE EXIME DEL PAGO DE AQUEL, A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES.**Es improcedente el amparo promovido en contra del citado decreto, cuyo artículo primero exime totalmente del pago del impuesto al activo que se cause durante el ejercicio de 1996, a los contribuyentes cuyos ingresos, para efectos de la LISR en el ejercicio de 1995, no hayan excedido de siete millones de nuevos pesos. Lo anterior deriva de la imposibilidad jurídica de lograr, en las hipótesis contempladas, los efectos restitutorios que son propios del amparo, los que si bien se traducirían, fundamentalmente, en dejar insubsistente para el quejoso dicho decreto, con ello no lograría la liberación del pago del tributo porque esta obligación no proviene del decreto, sino de la LIMPACT, que queda intocada; y tampoco podría, válidamente, disfrutar de la exención que establece el mencionado ordenamiento del Ejecutivo, porque si el mismo quejoso sostiene que es inconstitucional por instituir la exención, es ilógico pretender que tenga efectos en su beneficio, además de que la protección constitucional tampoco podría tener el efecto general de derogar el precepto en comento de dicho ordenamiento administrativo; por tanto, se actualiza la causa de improcedencia prevista en la fracción XVIII del artículo 73, en relación con el artículo 80, este último interpretado en sentido contrario, ambos de la Ley de Amparo.
>
> Pleno de la SCJN. P./J.59/97. No. de Registro en IUS8 197,657.

> **ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO AL. AMPARO IMPROCEDENTE CONTRA EL DECRETO DEL 31 DE OCTUBRE DE 1995 QUE EXIME DEL PAGO DE AQUEL A DETERMINADOS**

CONTRIBUYENTES, SI SE CONSINTIO LA LEY. El mencionado decreto, en su artículo primero, exime totalmente del pago del impuesto al activo que se cause durante el ejercicio de 1996 a los contribuyentes cuyos ingresos para efectos de la LISR no excedan de siete millones de pesos. Por otra parte, de la interpretación armónica de lo dispuesto por los artículos 1, 2 y 7 de la LIMPAC, en relación con el artículo 17 de su reglamento se arriba a la conclusión de que la obligación de cubrir el tributo deriva de esa ley. Por consiguiente cuando el contribuyente reclama a través del juicio constitucional la expedición y referendo del citado decreto porque no se encuentra inmerso en la hipótesis de exención, dado que tiene ingresos superiores a los señalados, la acción de garantías resulta improcedente en términos de lo establecido en el artículo 73, fracciones XI y XVIII, en relación con el artículo 80 interpretado en sentido contrario, todos de la Ley de Amparo, en virtud de que el efecto de la concesión de la protección federal contra ese decreto, al no haberse reclamado la ley, consistiría en exentar al quejoso, lo que es jurídicamente imposible, ya que las obligaciones fiscales, como se dijo, derivan de la LIMPAC conforme a la cual ya venían pagando el tributo.

Segunda Sala, 2a./J.39/96. No. de Registro en IUS8 200,553.

Controversia constitucional donde se sometió al PJF el ejercicio de esta facultad

En la reforma para el año de 2004 se dispuso que el Ejecutivo Federal no podía utilizar la facultad concedida por el artículo 39 del CFF argumentando, como posible afectación a una determinada rama de la industria, lo dispuesto por una ley tributaria federal o tratado internacional.

Esto proviene de la reforma para el año 2002 a la LIESPYS que estableció el impuesto del 20% sobre la enajenación o importación de los productos elaborados con alta fructosa, establecido por el Congreso de la Unión a fin de proteger a la industria cañera del país.

El 5 de marzo de 2002 el Ejecutivo de la Unión emitió el Decreto por el que eximió del pago de este impuesto, habiendo razonado en el primer considerando “Que es necesario evitar que con la aplicación del impuesto especial sobre producción y servicios a la enajenación o importación, entre otros, de aguas gasificadas o minerales, refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, se otorgue un trato desfavorable a esta rama de la industria en el país, motivo por el cual se estima necesario eximir totalmente del pago de dicho impuesto, de manera temporal, en los casos a que se refiere este decreto”.

Y en el artículo primero eximió totalmente del impuesto a los contribuyentes que para producir bebidas utilicen edulcorantes distintos al azúcar de caña, señalando además que quienes utilicen la exención mencionada no trasladarán el impuesto en la enajenación de los bienes.

Inconforme con la actuación del Ejecutivo, el 12 de abril de 2002 la Cámara de Diputados interpuso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación una controversia constitucional en contra del titular del Poder Ejecutivo Federal, a la que se le asignó el número 32/2002.

La Suprema Corte resolvió la controversia publicándola en el DOF del 17 de julio de 2002, declarando por un lado la invalidez de la exención y por el otro la constitucionalidad de las facultades concedidas al Ejecutivo Federal por el artículo 39 citado y por ser trascendente se reproduce su contenido:

> **IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS. EL DECRETO EXPEDIDO POR EL TITULAR DEL EJECUTIVO FEDERAL POR EL QUE SE LIBERA DEL PAGO DE ESE TRIBUTO A LOS CONTRIBUYENTES QUE UTILICEN EDULCORANTES DISTINTOS AL AZUCAR DE CAÑA, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL CINCO DE MARZO DE DOS MIL DOS, TRANSGREDE LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 89, FRACCION I, DE LA CONSTITUCION FEDERAL, AL APLICAR INDEBIDAMENTE EL ARTICULO 39, FRACCION I, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.** El mencionado decreto en el que el presidente de la República, invocando la citada disposición del Código Fiscal de la Federación, libera temporalmente del pago del impuesto especial sobre producción y servicios a esa rama de actividad, transgrede dichos dispositivos, pues lo expidió sin haberse actualizado ninguna de las situaciones extraordinarias derivadas de fenómenos naturales, sociales o económicos que, como presupuestos de su aplicación, exige la ley, esto es, hechos imprevisibles que el legislador no podía haber conocido al momento de crear el tributo; en vez de ello el decreto liberó del pago del tributo a un grupo de empresas en contravención a la determinación del Legislativo, cuya intención fue, precisamente, que debían pagar el impuesto.

Y esta otra tesis estrechamente relacionada.

> **EXENCIONES FISCALES. EL ARTICULO 39, FRACCION I, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO FACULTA AL EJECUTIVO FEDERAL PARA ESTABLECERLAS.** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer, mediante la expedición de leyes, las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto público, y acorde con el artículo 89, fracción I, del mismo Ordenamiento Fundamental, es obligación del Poder Ejecutivo Federal recaudar tales contribuciones en acatamiento a dichas leyes, por lo que cuando el artículo 39, fracción I, del Código Fiscal de la Federación lo faculta para eximir parcial o totalmente del pago de contribuciones y sus accesorios durante un tiempo determinado a algunos contribuyentes, siempre que se presenten situaciones de emergencia y mediante la expedición de resoluciones de carácter general, esa facultad se limita a liberar de pago a dichos contribuyentes, pero no significa que se le conceda la facultad de establecer exenciones fiscales, puesto que el ejercicio de esta facultad corresponde exclusivamente al Poder Legislativo al establecer los tributos.

Controversia constitucional 32/2002. Cámara de Diputados del Congreso de la Unión. 12 de julio de 2002. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Pedro Alberto Nava Malagón.

Novena Época. Registro: 186.580. Instancia: Pleno. Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Tomo: XVI. Julio de 2002. Materia: Constitucional. Tesis: P./J. 30/2002. Pág. 999.

Modificación al artículo 28 Constitucional

Durante el año de 2019 se propuso una modificación a este artículo y consistió en la prohibición de condonar impuestos. Creemos que durante el año de 2020 se promulgará tal modificación.

40- APLICACION DE MEDIDAS DE APREMIO

Las autoridades fiscales podrán emplear las medidas de apremio que se indican a continuación, cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo de sus facultades, observando estrictamente el siguiente orden:

I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.

Para los efectos de esta fracción, los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.

El apoyo a que se refiere el párrafo anterior consistirá en efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, oficinas, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que utilicen para el desempeño de sus actividades los contribuyentes, así como para brindar la seguridad necesaria al personal actuante, y se solicitará en términos de los ordenamientos que regulan la seguridad pública de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que tengan celebrados con la Federación.

II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código.

(Fracción III. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

III. Practicar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, respecto de los actos, solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a éstos, conforme a lo establecido en el artículo 40-A de este Código, conforme a las reglas de carácter general que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

IV. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia o resistencia, por parte del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, a un mandato legítimo de autoridad competente.

Las autoridades fiscales no aplicarán la medida de apremio prevista en la fracción I, cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, no atiendan las solicitudes de información o los requerimientos de documentación que les realicen las autoridades fiscales, o al atenderlos no proporcionen lo solicitado; cuando se nieguen a proporcionar la contabilidad con la cual acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que estén obligados, o cuando destruyan o alteren la misma.

No se aplicarán medidas de apremio cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, manifiesten por escrito a la autoridad, que se encuentran impedidos de atender completa o parcialmente la solicitud realizada por causa de fuerza mayor o caso fortuito, y lo acrediten exhibiendo las pruebas correspondientes.

Comentarios al artículo 40

Medios de apremio

Tenemos aquí otro ejemplo de la naturaleza de acreedor privilegiado que tiene el sujeto activo de la relación tributaria, cuando ante sí y sin necesidad de acudir a que lo decrete un Tribunal puede emplear medidas de apremio para hacer cumplir sus determinaciones.

Medidas de apremio administrativas son el conjunto de instrumentos jurídicos a través de los cuales la administración tributaria puede hacer cumplir coercitivamente sus requerimientos, a fin de estar en posibilidades de ejercer sus facultades.

La multa impuesta en los términos de su fracción II, en relación con el artículo 86, fracción III del CFF, fue declarada inconstitucional por el PJF en virtud de que era una multa fija que no permitía la calificación de la gravedad de la infracción, ni razonar el monto de la misma, ni tomar en cuenta las circunstancias especiales del caso, ni el perjuicio ocasionado al fisco federal con la conducta, ni las condiciones económicas del infractor, lo que transgredía tanto al artículo 16 como al 22 de la CPEUM (Ver “MULTA. Es inconstitucional la impuesta con fundamento en los artículos 40, fracción II y 86, fracción III del CFF”. *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. T II 4o. T.C. del 1er. C. Agosto de 1995. Pág. 560). A la fecha han dejado de ser multas fijas para oscilar entre una cantidad menor y una mayor, purgándole del vicio de inconstitucionalidad.

El decreto de aseguramiento precautorio de los bienes o la negociación, debe, a mi juicio, aplicarse en forma proporcional a la resistencia del particular e importancia del asunto, so pena de inconstitucionalidad de la norma, toda vez que puede causarse un daño enorme al particular; imagínese un embargo de depósitos bancarios. Esta norma ha sido objeto de impugnaciones por la vía del juicio de amparo alegando violación a las garantías (hoy Derechos Humanos) de audiencia, de legalidad y de seguridad jurídica; sin embargo, la Segunda Sala de la SCJN resolvió en sentido contrario a lo solicitado por los particulares en virtud de que se trata de una medida temporal motivada por la conducta del particular y que cesará cuando ésta se modifique, que no es “embargo” donde se requeriría un interés fiscal que garantizar y que la audiencia opera *a posteriori*.

No obstante, en sesión del 27 de septiembre de 2012, el Pleno de la SCJN, en votación de seis contra cinco ministros, resolvió declarar la inconstitucionalidad de la fracción III del numeral en estudio con los argumentos de que no prevé ningún límite temporal ni material para llevar a cabo el aseguramiento precautorio, además de obstaculizar el funcionamiento

ordinario de la negociación en manera indefinida y puede simular un mecanismo de garantía de futuros créditos fiscales.

Las anteriores tesis son:

> Aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente. El artículo 40, primer párrafo, fracción III, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1 de enero de 2010 que lo regula, no viola la garantía de audiencia previa. 2a. XXII/2012 (10a.)
>
> Aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente, el artículo 40, primer párrafo, fracción III, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1 de enero de 2010 que lo regula, al no establecer el monto sobre el cual deba operar, no viola los principios de legalidad y seguridad jurídica. 2a. XXIII/2012 (10a.)
>
> Aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente, el artículo 40, primer párrafo, fracción III, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1 de enero de 2010 que lo regula, no viola los principios de legalidad y seguridad jurídica. 2a. XXI/2012 (10a.)
>
> Aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente. El artículo 40, primer párrafo, fracción III, del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1 de enero de 2010 que lo regula, sin prever plazo alguno para su duración, no viola el principio de seguridad jurídica. 2a. XXIV/2012 (10a.)

Con la reforma de 2014 y la adición del artículo 40-A a este Código se purgó el vicio de inconstitucionalidad porque se faculta a la autoridad a determinar provisionalmente un crédito fiscal “sólo para estos efectos” y así poder actuar.

En la reforma para 2021 se adicionó la facultad de la autoridad para que pueda someter a aseguramiento precautorio a los “terceros relacionados” con el contribuyente. Este concepto jurídico de “tercero” es amplísimo; tercero es todo aquél ajeno a la relación jurídica tributaria entre el sujeto activo (fisco) y el pasivo (contribuyente), por lo que quedan comprendidos todos aquéllos que de alguna manera hayan tenido relaciones jurídicas con el contribuyente, como pueden ser los trabajadores, sus socios, sus asociados, los clientes, los proveedores, cónyuges e hijos, en su caso, asesores, comisarios, bancos, etc., la lista es interminable, como se comprenderá fácilmente. ¿Cuándo puede ser sujeto de aseguramiento precautorio un tercero relacionado? Cuando, por ejemplo, la autoridad fiscal desee ejercer sus facultades de revisión o de petición de informes, o de compulsar y encuentre resistencia de parte del particular. Puede asegurarle precautoriamente hasta la tercera parte del monto de la operación que tuvo con el contribuyente o del monto de lo que pretenda comprobar.

Delito por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad

Los artículos 178, 180 y 183 del Código Penal Federal contemplan varios delitos relacionados con la desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente, en los siguientes términos:

178. Al que sin causa legítima, rehusare prestar un servicio de interés público a que la ley le obligue, o desobedeciere un mandato legítimo de la autoridad, se le aplicarán de quince a doscientas jornadas de trabajo en favor de la comunidad.

180. Se aplicarán de uno a dos años de prisión y multa de diez a mil pesos, al que empleando la fuerza, el amago o la amenaza, se oponga a que la autoridad pública o sus agentes ejerzan alguna de sus funciones o resista al cumplimiento de un mandato legítimo ejecutado en forma legal.

183. Cuando la ley autorice el empleo del apremio para hacer efectivas las determinaciones de la autoridad, sólo se consumará el delito de desobediencia cuando se hubieren agotado los medios de apremio.

40-A- ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE BIENES O DE LA NEGOCIACION

(Artículo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

El aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, a que se refiere la fracción III del artículo 40 de este Código, así como el levantamiento del mismo, en su caso, se realizará conforme a lo siguiente:

I. Se practicará una vez agotadas las medidas de apremio a que se refieren las fracciones I y II del artículo 40 de este ordenamiento, salvo en los casos siguientes:

a) Cuando no puedan iniciarse o desarrollarse las facultades de las autoridades fiscales derivado de que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados no sean localizados en su domicilio fiscal; desocupen o abandonen el mismo sin presentar el aviso correspondiente; hayan desaparecido, o se ignore su domicilio.

b) Cuando las autoridades fiscales practiquen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y éstos no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes o, en su caso, no exhiban los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que enajenen en dichos lugares.

c) Cuando una vez iniciadas las facultades de comprobación, exista riesgo inminente de que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, oculten, enajenen o dilapiden sus bienes.

d) Cuando se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos marbetes o precintos, o bien, teniéndolos adheridos éstos sean falsos o se encuentren alterados, y cuando no se acredite la legal posesión de los marbetes o precintos que tenga en su poder el contribuyente.

II. La autoridad practicará el aseguramiento precautorio hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que ella misma realice, únicamente para estos efectos. Para lo anterior, se podrá utilizar cualquiera de los procedimientos establecidos en los artículos 56 y 57 de este Código.

El aseguramiento precautorio de los bienes o la negociación de los terceros relacionados con el contribuyente o responsable solidario se practicará hasta por la tercera parte del monto

de las operaciones, actos o actividades que dicho tercero realizó con tal contribuyente o responsable solidario, o con el que la autoridad fiscal pretenda comprobar con las solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a éstos.

La autoridad fiscal que practique el aseguramiento precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza dicho aseguramiento, entregando copia de la misma a la persona con quien se entienda la diligencia.

III. El aseguramiento precautorio se sujetará al orden siguiente:

(2)**a)** Depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito, componente, producto o instrumento de ahorro o inversión en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

b) Cuentas por cobrar, acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

c) Dinero y metales preciosos.

d) Bienes inmuebles, en este caso, el contribuyente, el responsable solidario o tercero con ellos relacionado, o en su caso, elrepresentante legal de cualquiera de ellos, según el aseguramiento de que se trate, deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, aseguramiento o embargo anterior; se encuentran en copropiedad, o pertenecen a sociedad conyugal alguna. Cuando la diligencia se entienda con un tercero, se deberá requerir a éste para que, bajo protesta de decir verdad, manifieste si tiene conocimiento de que el bien que pretende asegurarse es propiedad del contribuyente y, en su caso, proporcione la documentación con la que cuente para acreditar su dicho.

e) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

f) La negociación del contribuyente.

g) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.

h) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de artes y oficios, indistintamente.

Cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados no cuenten con alguno de los bienes a asegurar conforme al orden de prelación establecido en esta fracción; manifiesten bajo protesta de decir verdad, no contar con alguno de ellos,o bien, no acrediten la propiedad de los mismos, dicha circunstancia se asentará en el acta circunstanciada referida en el tercerpárrafo de la fracción II de este artículo, en estos casos, la autoridad fiscal podrá practicar el aseguramiento sobre cualquiera de los otros bienes, atendiendo al citado orden de prelación.

En el supuesto de que el valor del bien a asegurar conforme al orden establecido exceda del monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos efectuada por la autoridad, se podrá practicar el aseguramiento sobre el siguiente bien en el orden de prelación.

Cuando no puedan iniciarse o desarrollarse las facultades de las autoridades fiscales derivado de que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos

relacionados no sean localizados en su domicilio fiscal, desocupen o abandonen el mismo sin presentar el aviso de cambio correspondiente al registro federal de contribuyentes, hayan desaparecido o se ignore dicho domicilio, o cuando éstos hubieren sido sancionados en dos o más ocasiones por la comisión de alguna de las infracciones a que se refiere la fracción I del artículo 85 de este Código, el aseguramiento se practicará sobre los bienes a que se refiere el inciso a) de esta fracción.

En los casos a que se refiere el párrafo anterior, cuando el contribuyente, el responsable solidario o el tercero con ellos relacionado, no cuente con los bienes a que se refiere el inciso a) de esta fracción, el aseguramiento precautorio se podrá practicar indistintamente sobre cualquiera de los bienes señalados en la misma, sin necesidad de agotar el orden de prelación establecido.

Tratándose de los supuestos a que se refierenlosincisos b) y d) de la fracción I de este artículo, el aseguramiento se practicará sobre las mercancías que se enajenen en dichos lugares, así como sobre los envases o recipientes que contengan las bebidas alcohólicas que no tengan adheridos marbetes o precintos, o bien, teniéndolos adheridos éstos sean falsos o se encuentren alterados y sobre los marbetes o precintos respecto de los cuales no se acredite su legal posesión o tenencia, según corresponda, sin que sea necesario establecer un monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos.

En los casos a que se refiere el párrafo anterior, se levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza dicho aseguramiento, misma que se entregará a la persona con quien se entienda la visita.

IV. El aseguramiento de los bienes a que se refiere el inciso a) de la fracción III de este artículo, se realizará conforme a lo siguiente:

La solicitud de aseguramiento precautorio se formulará mediante oficio dirigido a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, a la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o a la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien, a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda.

Cuando la solicitud de aseguramiento se realice a través de las comisiones señaladas en el párrafo anterior, éstas contarán con un plazo de tres días para ordenar a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, que practique el aseguramiento precautorio.

La entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, contará con un plazo de tres días contado a partir de la recepción de la solicitud respectiva, ya sea a través de la comisión de que se trate, o bien, de la autoridad fiscal, según sea el caso, para practicar el aseguramiento precautorio.

La entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, deberá informar a la comisión de que se trate, o bien, a la autoridad fiscal que ordenó la medida, que practicó el aseguramiento precautorio de los bienes a que se refiere el inciso a) de la fracción III de este artículo, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que lo haya realizado, informando el monto de las cantidades aseguradas al contribuyente, responsable solidario o tercerocon ellos relacionado, así como el número de las cuentas o contratos sobre los que se haya practicado dicho aseguramiento.

En ningún caso procederá el aseguramiento precautorio de los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente por un monto mayor al de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que la autoridad fiscal realice para efectos del aseguramiento,

ya sea que se practique sobre una sola cuenta o contrato o más de uno. Lo anterior, siempre y cuando previo al aseguramiento, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas o contratos y los saldos que existan en los mismos.

En los casos en que la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda haya informado a la comisión de que se trate que llevó a cabo el citado aseguramiento precautorio, dicha comisión contará con un plazo de tres días para proporcionar a la autoridad fiscal que ordenó la medida, la información relativa al nombre, razón, o denominación social de la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que lo haya practicado, al monto de las cantidades aseguradas al contribuyente, responsable solidario o tercero con ellos relacionado, así como al número de las cuentas o de los contratos sobre los que se haya practicado dicho aseguramiento. El plazo de tres días a que se refiere este párrafo se contará a partir de la fecha en que la comisión de que se trate haya recibido dicha información por parte de la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda.

Las entidades financieras y las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo en ningún caso podrán negar al contribuyente la información acerca de la autoridad fiscal que ordenó el aseguramiento.

V. Los bienes o la negociación de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, quedan asegurados desde el momento en que se practique el aseguramiento precautorio, incluso cuando posteriormente se ordenen, anoten o inscriban ante otras instituciones, organismos, registros o terceros.

VI. La autoridad fiscal notificará al contribuyente, responsable solidario o tercero con ellos relacionado que se llevó a cabo el aseguramiento precautorio de sus bienes o negociación, señalando la conducta que lo originó y, en su caso, el monto sobre el cual procedió el mismo. La notificación a que se refiere esta fracción, deberá efectuarse en términos de lo dispuesto en el artículo 134 de este Código, dentro de un plazo no mayor a veinte días contado a partir de la fecha en que el aseguramiento precautorio se haya llevado a cabo.

En el caso de los bienes a que se refiere el inciso a) de la fracción III de este artículo, el plazo para notificar el aseguramiento al contribuyente, responsable solidario o tercero con ellos relacionado, se computará a partir de la fecha en que la comisión de que se trate, o bien, la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, hayan proporcionado a la autoridad fiscal la información a que se refieren los párrafos quinto y séptimo de la fracción IV de este artículo.

VII. Los bienes asegurados precautoriamente podrán, desde el momento en que se designen como tales en la diligencia por la que se practique el aseguramiento precautorio y hasta que el mismo se levante, dejarse en posesión del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, siempre que para estos efectos actúe como depositario en los términos establecidos en el artículo 153 de este Código, salvo lo indicado en su segundo párrafo.

El contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos que actúe como depositario, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia.

Lo establecido en esta fracción no será aplicable tratándose del aseguramiento que se practique sobre los bienes a que se refieren los incisos b) y d) de la fracción I, ni a) y c) de la fracción III de este artículo.

VIII. Cuando el ejercicio de facultades de comprobación no se concluya dentro de los plazos que establece este Código; se acredite fehacientemente que ha cesado la conducta que dio origen al aseguramiento precautorio, o bien exista orden de suspensión emitida por autoridad competente que el contribuyente haya obtenido, la autoridad deberá ordenar que se levante la medida a más tardar el tercer día siguiente a que ello suceda.

La autoridad fiscal notificará al contribuyente, responsable solidario o tercero con ellos relacionado, que se llevó a cabo el levantamiento del aseguramiento precautorio de sus bienes o negociación, en términos de lo dispuesto en el artículo 134 de este Código, dentro de un plazo no mayor a veinte días contado a partir de la fecha en que el aseguramiento precautorio se haya levantado.

En el caso de que se hayan asegurado los bienes a que se refiere el inciso a) de la fracción III de este artículo, el levantamiento del aseguramiento se realizará conforme a lo siguiente:

La solicitud para el levantamiento del aseguramiento precautorio se formulará mediante oficio dirigido a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, a la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o a la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien, a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, dentro del plazo de tres días siguientes a aquél en que se actualice alguno de los supuestos a que se refiere el primer párrafo de esta fracción.

Cuando la solicitud de levantamiento del aseguramiento se realice a través de las comisiones señaladas en el párrafo anterior, estas contarán con un plazo de tres días a partir de que surta efectos la notificación a las mismas, para ordenar a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, que levante el aseguramiento precautorio.

La entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate, contará con un plazo de tres días a partir de la recepción de la solicitud respectiva, ya sea a través de la comisión que corresponda, o bien de la autoridad fiscal, según sea el caso, para levantar el aseguramiento precautorio.

La entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que correspondadeberá informar del cumplimiento de dicha medida a la comisión de que se trate, o bien, a la autoridad fiscal que ordenólevantar el aseguramiento precautorio de los bienes a que se refiere el inciso a) de la fracción III de este artículo, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que lo haya realizado.

En los casos en que la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda haya informado a la comisión de que se trate que llevó a cabo el levantamiento del aseguramiento precautorio, dicha comisión contará con un plazo de tres días para informar a la autoridad fiscal sobre tal situación. El plazo de tres días a que se refiere este párrafo se contará a partir de la fecha en que la comisión de que se trate haya recibido dicha información por parte de la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda.

El plazo para notificar el levantamiento del aseguramiento de los bienes a que se refiere el inciso a) de la fracción III de este artículo, al contribuyente, responsable solidario o tercero con ellos relacionado, se computará a partir de la fecha en que la comisión de que se trate, o bien, la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, hayan informado a la autoridad fiscal sobre el levantamiento del aseguramiento precautorio.

Cuando la autoridad constate que el aseguramiento precautorio se practicó por una cantidad mayor a la debida, únicamente ordenará su levantamiento hasta por el monto excedente, observando para ello lo dispuesto en los párrafos que anteceden.

Tratándose de los supuestos establecidos en losincisos b) y d) de la fracción I de este artículo, el aseguramiento precautorio quedará sin efectos cuando se acredite la inscripción al registro federal de contribuyentes o se acredite la legal posesión o propiedad de la mercancía; se acredite la autenticidad de los marbetes o precintos adheridos a los envases o botellas que contengan bebidas alcohólicas, o se acredite la legal posesión o tenencia de los marbetes o precintos asegurados, segúncorresponda.

Para la práctica del aseguramiento precautorio se observarán las disposiciones contenidas en la Sección II del Capítulo III del Título V de este Código, en aquello que no se oponga a lo previsto en este artículo.

Comentarios al artículo 40-A

Este artículo reglamenta la medida de apremio contemplada en la fracción III del artículo 40 respecto de la práctica del aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente o responsable solidario o del tercero relacionado con él respecto de los actos, solicitudes de información o requerimientos de información dirigidos a éstos.

Las reglas que da son para proteger la seguridad jurídica de los contribuyentes, sin dejar a la autoridad con los brazos atados en situaciones que se justifiquen; así se reglamenta el monto y tiempos del aseguramiento, el orden a seguir respecto de los bienes a asegurar precautoriamente, la hipótesis y forma en que se asegurarán los depósitos bancarios, así como su levantamiento. A partir de 2021 se cambia el orden a seguir para embargar bienes de los particulares, poniéndose en primer lugar el aseguramiento sobre los depósitos bancarios.

La Jurisprudencia de la Primera Sala convalidó la constitucionalidad de este numeral:

“ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACION DEL CONTRIBUYENTE. LOS ARTICULOS 40, PRIMER PARRAFO, FRACCION III Y 40-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO VULNERAN EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURIDICA (LEGISLACION VIGENTE A PARTIR DE 2014) 1a./J. 8/2018 (10a.)

Improcedencia del amparo indirecto contra el embargo

Como existe la suspensión en el Juicio Contencioso Administrativo, en la mayoría de los casos y por aplicación del principio de definitividad en el amparo, no procederá el juicio de amparo indirecto. Ver Tesis 2a./J. 18/2015 (10a.) “INMOVILIZACION DE CUENTAS BANCARIAS. CONTRA EL ACTO QUE LA DECRETA NO PROCEDE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO”.

Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo de la siguiente forma:

IMPONER MULTAS

I. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código y requerir hasta en tres ocasiones la presentación del documento omitido otorgando al contribuyente un plazo de quince días para el cumplimiento de cada requerimiento. Si no se atienden los requerimientos se impondrán las multas correspondientes, que tratándose de declaraciones, será una multa por cada obligación omitida. La autoridad después del tercer requerimiento respecto de la misma obligación, podrá aplicar lo dispuesto en la siguiente fracción.

COBRO PROVISIONAL DE CONTRIBUCIONES

II. Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, una vez realizadas las acciones previstas en la fracción anterior, podrán hacer efectiva al contribuyente o al responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual al monto mayor que hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las seis últimas declaraciones de la contribución de que se trate. Esta cantidad a pagar no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.

Cuando la omisión sea de una declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la autoridad fiscal podrá hacer efectiva al contribuyente, una cantidad igual a la contribución que a éste corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida.

Si la declaración se presenta después de haberse notificado al contribuyente la cantidad determinada por la autoridad conforme a esta fracción, dicha cantidad se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente, debiendo cubrirse, en su caso, la diferencia que resulte entre la cantidad determinada por la autoridad y el importe a pagar en la declaración. En caso de que en la declaración resulte una cantidad menor a la determinada por la autoridad fiscal, la diferencia pagada por el contribuyente únicamente podrá ser compensada en declaraciones subsecuentes.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

La determinación del crédito fiscal que realice la autoridad con motivo del incumplimiento en la presentación de declaraciones en los términos del presente artículo, podrá hacerse efectiva a través del procedimiento administrativo de ejecución a partir del tercer día siguiente a aquél en el que sea notificado el adeudo respectivo, en este caso el recurso de revocación sólo procederá contra el propio procedimiento administrativo de ejecución y en el mismo podrán hacerse valer agravios contra la resolución determinante del crédito fiscal.

En caso del incumplimiento a tres o más requerimientos respecto de la misma obligación, se pondrán los hechos en conocimiento de la autoridad competente, para que se proceda por desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente.

Medios coercitivos para lograr el cumplimiento

Ante el incumplimiento del contribuyente para presentar declaraciones, documentos o avisos, se dota a la autoridad de una serie de medidas coercitivas para lograr el cumplimiento.

Multas

En la fracción I se otorga la oportunidad al contribuyente para que cumpla y se evite consecuencias mayores.

Determinación presuntiva de pago provisional

En la fracción II tenemos el primer caso de determinación presuntiva de un pago provisional de contribuciones cuando el contribuyente incurra en la omisión de presentación de una declaración periódica de pago de contribuciones; su omisión da lugar a una determinación de crédito fiscal con todas las consecuencias inherentes a ello, es decir, la actualización y recargos. En la forma en que se encuentra diseñada esta determinación presuntiva más pareciera una sanción por omisión en la presentación de las declaraciones.

Procedimiento Administrativo de Ejecución

El fisco federal utilizará el PAE para cobrar el crédito determinado presuntivamente.

Delito por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad

Los artículos 178, 180 y 183 del Código Penal Federal contemplan varios delitos relacionados con la desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente, en los siguientes términos:

> **178.** Al que sin causa legítima, rehusare prestar un servicio de interés público a que la ley le obligue, o desobedeciere un mandato legítimo de la autoridad, se le aplicarán de quince a doscientas jornadas de trabajo en favor de la comunidad.
>
> **180.** Se aplicarán de uno a dos años de prisión y multa de diez a mil pesos, al que empleando la fuerza, el amago o la amenaza, se oponga a que la autoridad pública o sus agentes ejerzan alguna de sus funciones o resista al cumplimiento de un mandato legítimo ejecutado en forma legal.
>
> **183.** Cuando la ley autorice el empleo del apremio para hacer efectivas las determinaciones de la autoridad, sólo se consumará el delito de desobediencia cuando se hubieren agotado los medios de apremio.

Recurso de revocación en estos casos

Esta norma previene que el recurso de revocación sólo procederá contra el PAE y en el mismo podrán hacerse valer agravios contra la resolución determinante del crédito. El PJF se ha pronunciado en el sentido de que sí es procedente el recurso contra la resolución determinante del crédito fiscal en los plazos que prevén los artículos 121 y 127, a fin de no dejar en estado de indefensión al contribuyente, tomando en cuenta que tal resolución es definitiva. Ver tesis (V Región) 3o.2 A (10a.) RECURSO DE REVOCACION. SU PROCEDENCIA EN TERMINOS DEL ARTICULO 41, FRACCION II, PENULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO ESTA SUPEDITADA AL INICIO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

41-A- SOLICITUD DE INFORMACION ADICIONAL

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación correspondientes, siempre que se soliciten en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos. Las personas antes mencionadas deberán proporcionar la información solicitada dentro de los quince días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la solicitud correspondiente.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Comentarios al artículo 41-A

Aclaración de información

Contiene una facultad aclaratoria de la información proporcionada por los particulares concedida a las autoridades y que no es un inicio de facultades de revisión.

Si esta solicitud se realiza después de los tres meses que señala la norma, estaremos en presencia del inicio de facultades de comprobación de las autoridades fiscales con las consecuencias que ello implica, como la suspensión del cómputo de la caducidad, cumplimiento extemporáneo no espontáneo de obligaciones de fondo o formales, interrupción del derecho a la presentación de declaraciones complementarias, entre otras.

41-B- DEROGADO

Derogado.

Comentarios al artículo 41-B

Esta es una facultad del fisco de las que podemos denominar “aclaratorias” y que no se consideran como inicio de facultades de comprobación. Dentro de estas facultades están los informes que requieren en los artículos 41-A y 42-A de este Código.

42- FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados o los asesores fiscales han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

RECTIFICAR ERRORES EN DECLARACIONES

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

REQUERIR LA CONTABILIDAD PARA SU REVISION

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

PRACTICAR VISITAS, REVISAR CONTABILIDAD, BIENES Y MERCANCIAS

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

REVISAR DICTAMENES DE CONTADORES PUBLICOS

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones:

a) Las relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes;

b) Las relativas a la operación de las máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales;

c) La consistente enque los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos;

d) La relativa aque las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico;

e) La de contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita, y

f) Las inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior que emita el Servicio de Administración Tributaria.

PROCEDIMIENTO PARA REALIZAR LA VISITA DOMICILIARIA

(Segundo párrafo de la fracción V. reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

La visita domiciliaria que tenga por objeto verificar todos o cualquiera de las obligaciones referidas en los incisos anteriores, deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código y, cuando corresponda, con las disposiciones de la Ley Aduanera.

INSCRIBIR A LOS CONTRIBUYENTES EN EL RFC

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

PRACTICAR AVALUO O VERIFICACION FISICA

VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

RECABAR DATOS DE EMPLEADOS PUBLICOS Y FEDATARIOS

VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII. Derogada

REVISIONES ELECTRONICAS

IX. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS A LOS CONTRIBUYENTES

X. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron, durante el periodo de tiempo que dure la verificación.

La visita a que se refiere esta fracción deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en las fracciones I a V del artículo 49 de este Código.

PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS A LOS ASESORES FISCALES

XI. Practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales a fin de verificar que hayan cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 197 a 202 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

PERDIDAS FISCALES, ACREDITAMIENTO O COMPENSACION DE SALDOS A FAVOR O PAGO DE LO INDEBIDO O APLICACION DE ESTIMULOS O SUBSIDIOS

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III, IV y IX de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, se acrediten o compensen saldos a favor o pago de lo indebido o se apliquen estímulos o subsidios fiscales, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de dichos conceptos, según se trate, independientemente del ejercicio en que se hayan originado los mismos, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

INFORMACION DE HECHOS U OMISIONES QUE SE HAYAN DETECTADO

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en las fracciones II, III y IX de este artículo y detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.

ULTIMA ACTA PARCIAL, OFICIO DE OBSERVACIONES Y RESOLUCION DEFINITIVA

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad emitirá la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, señalando en estas actuaciones la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; previamente a ello, deberá levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación. En toda comunicación que se efectúe en términos del párrafo anterior, deberá

indicárseles que pueden solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ser asistidos de manera presencial cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales.

INFORME AL CONTRIBUYENTE Y DERECHO A SER INFORMADO

El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que éste puede ejercer su derecho a ser informado.

Comentarios al artículo 42

Facultades de las autoridades

Este artículo comprende múltiples clases de facultades concedidas a las autoridades para llegar a:

a) La comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

b) La determinación de contribuciones omitidas o de créditos fiscales.

c) La comprobación de la comisión de delitos fiscales y

d) Las necesarias para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Los medios que utiliza para llegar a estos resultados son las revisiones de gabinete o de escritorio, visitas domiciliarias o auditorías directas, la revisión del dictamen del contador público y las revisiones electrónicas, entre otras.

Estas facultades se enmarcan dentro del principio de legalidad según el cual las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, y destacan entre ellas las revisiones efectuadas a los contribuyentes, a los responsables solidarios y a terceros con ellos relacionados.

Los requisitos contemplados en el artículo 16 constitucional para proteger los Derechos Humanos de privacidad e inviolabilidad del domicilio del contribuyente se aplican en las visitas domiciliarias de auditoría.

La facultad de determinar las contribuciones comprende tanto la determinación con base cierta como la de base presunta, dependiendo de que la autoridad utilice datos reales que lleven a la determinación exacta de la contribución omitida o utilice las presunciones (de objeto gravado, de bases gravables o de sujetos obligados) que la ley le concede como un privilegio más al sujeto activo de la relación tributaria y que encuentra justificación plena en la legislación, dadas conductas irregulares de algunos contribuyentes, como ocultamientos, desinformación, incumplimiento o simulaciones, principalmente.

Llama la atención la facultad de verificar la correcta aplicación de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores sin que esto se entienda como la revisión de un ejercicio diferente; esto tiene que ver con la obligación del contribuyente de conservar la documentación del origen y procedencia de tales pérdidas a que hace alusión el artículo 30 del CFF. También vale destacar la circunstancia de que se puede auditar el origen y procedencia del saldo a favor aplicado en el ejercicio en revisión sin importar el tiempo que haya transcurrido para agotarlo, que podrían incluso ser más de cinco años.

Como una garantía de seguridad jurídica se obliga a la autoridad a ir informando al contribuyente o a su representante legal de los hechos u omisiones que vaya conociendo durante el transcurso de la revisión, lo que facilitará su autocorrección.

La obligación del SAT de ir informando sobre el desarrollo de la auditoría se acota en la reforma para 2016, toda vez que estuvo muy abierta durante los años 2014 y 2015 y podría servir de defensa a los contribuyentes que no hayan sido debidamente informados antes del levantamiento de la última acta parcial de auditoría o del oficio de observaciones.

Destaca la posibilidad de la intervención de la PRODECON para asistir al revisado y con ello promoverse un acuerdo conclusivo a solicitud del interesado.

A partir de 2017 se señala que estas facultades también se harán para comprobar el cumplimiento de obligaciones aduaneras, no sólo las fiscales. Se hace un desglose de facultades de verificación con fin específico, de lo que llama el Ejecutivo revisiones rápidas, dejando ver la deficiencia de regulación en materia aduanera que había en esta materia y a partir del 2020 se faculta a la autoridad a revisar a los asesores fiscales en materia de los esquemas reportables, lo que no representará violación al secreto profesional en virtud de que el artículo 36 de la Ley "Reglamentaria del artículo 5o. Constitucional, relativo al ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal", aplicable en toda la República en materia federal, dispone:

> **ARTICULO 36.** Todo profesionista estará obligado a guardar estrictamente el secreto de los asuntos que se le confíen por sus clientes, salvo los informes que obligatoriamente establezcan las leyes respectivas.

42-A- SOLICITUD DE INFORMACION PARA PLANEAR Y PROGRAMAR ACTOS DE FISCALIZACION

Las autoridades fiscales podrán solicitar de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización, sin que se cumpla con lo dispuesto por las fracciones IV a IX del artículo 48 de este Código.

No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este artículo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Comentarios al artículo 42-A

Esta facultad sólo puede ser ejercida por la autoridad mediante revisión de gabinete o escritorio en sus propias oficinas, no en el domicilio del contribuyente, porque violaría la garantía de privacidad del domicilio contenida en el artículo 16 constitucional, toda vez que esta disposición constitucional sólo permite tales visitas domiciliarias de auditoría para verificar las obligaciones del contribuyente y no de un tercero.

43- CONTENIDO DE LA ORDEN DE VISITA

En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.

III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este Código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

Comentarios al artículo 43

Requisitos de las órdenes de visita

El artículo 16 constitucional faculta a la autoridad administrativa para realizar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. Esta disposición protege las garantías de privacidad e inviolabilidad del domicilio.

Los cateos están regulados por el Capítulo VII del Código Federal de Procedimientos Penales y las formalidades prescritas para ellos son que sólo la autoridad judicial competente podrá ordenarlos (circunstancia no aplicable a la materia fiscal), a petición escrita del Ministerio Público donde exprese su objeto y necesidad, así como la ubicación del lugar a inspeccionar y persona o personas que han de localizarse o aprehenderse, y los objetos que se buscan o han de asegurarse, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia. Al concluirse la diligencia se levantará acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad judicial que practique la diligencia. Cuando no se cumplan estos requisitos, la diligencia carecerá de todo valor probatorio, sin que sirva de excusa el consentimiento de los ocupantes del lugar.

Tanto el artículo 43 en comentario como los siguientes hasta el 47 incluso, contienen una serie de formalidades apegadas a las formalidades de los cateos. Es importante distinguir de las otras facultades de revisión que tiene la autoridad como las de gabinete y las de dictámenes de contador público que, por no ser domiciliarias al llevarse a cabo en las oficinas de las autoridades, no están sometidas a los mismos requisitos, puesto que las garantías individuales de privacidad e inviolabilidad del domicilio no están en riesgo.

Existen múltiples tesis de Tribunales en donde se aprecia la aplicabilidad del precepto en comentario, pero destaca por su importancia la obligación que tiene la autoridad de citar el fundamento de su competencia territorial cuando estamos ante normas verdaderamente

complejas; son las jurisprudencias 2a./J. 57/2001 y 2a./J. 115/2005 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubros: “Competencia de las autoridades administrativas. En el mandamiento escrito que contiene el acto de molestia, debe señalarse con precisión el precepto legal que les otorgue la atribución ejercida y, en su caso, la respectiva fracción, inciso y subinciso” y “Competencia de las autoridades administrativas. El mandamiento escrito que contiene el acto de molestia a particulares debe fundarse en el precepto legal que les otorgue la atribución ejercida, citando el apartado, fracción, inciso o subinciso, y en caso de que no los contenga, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribirse la parte correspondiente”.

Visitas de verificación de comercio exterior

Es comprensible la norma cuando establece que en las visitas de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del particular, no se dirija expresamente a persona identificada alguna, puesto que dadas las circunstancias en que el contrabando bronco se realiza (fuera de los puntos autorizados), no se le deben atar las manos a la autoridad para combatirlo. No se necesita lo mismo en el contrabando documentado donde, en principio, se identifica al interesado.

Obviamente se justifica también en los casos de tenencia ilegal de mercancía extranjera.

44- PROCEDIMIENTO PARA LA VISITA DOMICILIARIA

En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

LUGARES EN QUE PUEDE REALIZARSE

I. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

EXPEDICION DE CITATORIO

II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

CAMBIO DE DOMICILIO

Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento

de la contabilidad.

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES

III. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

SUSTITUCION DE TESTIGOS

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

NEGACION DEL ACTA

(Tercer párrafo de la fracción III. adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Si al cierre del acta que se levante, el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la diligencia.

AUXILIO DE OTRAS AUTORIDADES FISCALES

IV. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

Comentarios al artículo 44

Obligaciones de los participantes en una visita de auditoría

La fracción I protege las garantías de audiencia y de oportunidad de defensa al señalar que la visita se llevará a cabo en el lugar o lugares señalados en la orden de visita porque con ello el particular tiene la oportunidad de exhibir y proporcionar la contabilidad y demás documentación comprobatoria que requieran las autoridades fiscales (ver “VISITA

DOMICILIARIA efectuada en lugar distinto al señalado en la orden. Es violatorio de la garantía de audiencia". *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. T. VI 4o. T.C. del 1er. C. Agosto de 1997. Pág. 839).

La fracción II da las siguientes reglas cronológicas: **(i)** los auditores deben presentarse en el lugar señalado por la orden; **(ii)** deben requerir la presencia del visitado o de su representante legal; **(iii)** si no se encontraran dejarán citatorio con quien se encuentre para que los esperen a orden determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; **(iv)** de no atenderse el citatorio se iniciará la diligencia con quien se encuentre en su domicilio.

Desde la reforma para 2004 se dispuso que si el visitado da aviso de cambio de domicilio sin que éste reúna los requisitos del artículo 10 de este Código, la visita se continuará en el domicilio anterior, lo que es congruente, según he dejado visto en los comentarios al citado artículo 10.

Por otra parte, han resuelto los Tribunales que la fracción II transgrede lo establecido en el artículo 16 constitucional al permitir a las autoridades fiscales empezar la visita sin cumplir con las formalidades prescritas en dicho artículo, porque permite a los visitadores elaborar una relación de los sistemas, libros, registros y demás cuando éste o su representante no estuvieran, con el mero requisito de dejar un citatorio, cuando aún no inicia la revisión (ver "VISITA domiciliaria. El segundo párrafo de la fracción II del artículo 44 del CFF que faculta a las autoridades fiscales para elaborar una relación de la documentación que integra la contabilidad antes del inicio de la visita con el puro citatorio. Contraviene lo dispuesto por el artículo 16 constitucional". *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. Tomo V. Pleno. Abril de 1997. Pág. 17).

En la fracción III se establece que los visitadores deberán identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia en términos del artículo 49 del RCFF, de la siguiente manera: **(i)** el nombre completo de la persona que practica la visita, así como el número, la vigencia y la fecha de expedición de las credenciales o constancias de identificación de los visitadores; **(ii)** nombre y cargo del funcionario competente que emite las credenciales o constancias de identificación, así como el fundamento para su expedición; **(iii)** el fundamento jurídico que lo acredite como personal autorizado para practicar visitas domiciliarias, y **(iv)** que el documento con el que se identifica contiene fotografía y firma de quien practica la visita.

Han resuelto los Tribunales en forma reiterada que no basta que los auditores hayan hecho constar que se identificaron mediante credenciales en las cuales aparece la fotografía, el nombre y la firma de cada uno de ellos, sino que es necesario asentar pormenorizadamente los datos que en tales documentos obren, pues el propósito de la identificación es dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con la personalidad, representación y competencia atribucional o delegada de quienes intervienen en las diligencias, dado que ello tiende a proteger las garantías individuales del visitado, ya que de las inspecciones se puede derivar una posibilidad de afectación a sus intereses jurídicos; mediante la identificación del funcionario o autoridad que practique la diligencia, se conoce su calidad o características personales (personalidad), la certeza de que aquél representa a un órgano gubernativo que está legalmente facultado para ordenar o realizar representando al Estado, las funciones propias de autoridad que se le encomiendan por ley (representación), y finalmente que a su vez tiene facultades (cuestión de competencia) bien propias o bien delegadas (con base, en el caso, en una orden de visita) para practicar legalmente las diligencias propias (ver "VISITA domiciliaria. En el acta de inicio de la, deben

asentarse los pormenores del documento que identifica a los visitadores" TCC. *Semanario Judicial de la Federación* . Tesis XVIII.J/5. No. de Registro en IUS8 221,267).

Los Tribunales también han resuelto que la identificación de los visitadores sólo es obligatoria para quienes intervengan físicamente en la diligencia, no así los que estando señalados en la orden no intervienen (Ver "IDENTIFICACION de los visitadores. Es obligatorio sólo cuando intervienen en el desarrollo de la visita." RTFF. AÑO VI. No. 61. Enero de 1993. Págs. 17 y 18).

Los testigos pueden ser sustituidos, pero debe circunstanciarse el motivo de ello (ver "ACTAS de visita. Sustitución de testigos". *Semanario Judicial de la Federación* . 8a. Epoca. Tomo III. Segunda Parte-1, 4o. T.C. del 1er. C. Pág. 51. "ACTA PARCIAL de visita domiciliaria. Sustitución de los testigos. Debe circunstanciarse el motivo" II. 1o.p.a. 18 a, del 1er. T.C. del 2o. C. *Semanario Judicial de la Federación.* 9a. Época. Tomo III. Abril de 1996. Pág. 324).

Una tesis reciente establece que los visitadores deben identificarse antes de entrar al domicilio como parte del derecho humano de inviolabilidad del domicilio. (Ver Tesis II.3o.A.195 A (10a.) "VISITA DOMICILIARIA. El visitador debe identificarse antes de entrar al domicilio, en atención al derecho humano a la inviolabilidad de éste.").

La fracción IV contiene una disposición trascendente, dado que la jurisdicción de las autoridades locales se circunscribe a territorios delimitados; el cambio de domicilio del contribuyente visitado, o el domicilio de terceros en otra jurisdicción, impediría la labor eficaz de las autoridades si no contaran con la facultad contenida en esta fracción.

45- OBLIGACIONES DE LOS VISITADOS

Los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, estados de cuentas bancarias, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

CONTABILIDAD POR MEDIOS ELECTRONICOS

Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, deberán poner a disposición de los visitadores el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita, así como entregar a la autoridad los archivos electrónicos en donde conste dicha contabilidad.

ACTA PARCIAL POR CERTIFICACION DE COPIAS DE LA CONTABILIDAD

En el caso de que los visitadores obtengan copias certificadas de la contabilidad deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo

46 de este Código, con la que podrá terminar la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final, con las formalidades a que se refiere el citado artículo.

NO SE PODRA RECOGER LA CONTABILIDAD

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitadores obtengan copias de sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos de los que se obtuvieron copias, pudiéndose continuar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado. En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.

Comentarios al artículo 45

Obligaciones de los visitados y facultades de los visitadores

Esta disposición contiene las obligaciones de los visitados cuando reciban una orden de visita domiciliaria y las primeras consecuencias de su oposición a ella.

Secuestro de contabilidad

Este precepto fue declarado inconstitucional en su redacción anterior al autorizar a los visitadores a secuestrar la documentación, facultad no contemplada en el artículo 16 constitucional, por lo que se reformó para que, sin llevarse la contabilidad, sí pudieran acceder a llevarse fotocopias de los documentos que se requiriera cuando el contribuyente estuviere en los supuestos de irregularidad contemplados en las fracciones I a IX.

Continúa la prohibición de recoger la contabilidad del visitado.

46- REGLAS PARA LAS VISITAS DOMICILIARIAS

La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

HECHOS U OMISIONES EN FORMA CIRCUNSTANCIADA

I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.

ACTAS PARCIALES POR CADA LUGAR

II. Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento

visitado en donde se levante acta parcial, cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del artículo 44 de este Código.

COLOCACION DE SELLOS O MARCAS

III. Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.

ACTAS PARCIALES O COMPLEMENTARIAS

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

(Tercer párrafo de la fracción IV. adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Los visitadores tendrán la facultad para realizar la valoración de los documentos o informes obtenidos de terceros en el desarrollo de la visita, así como de los documentos, libros o registros que presente el contribuyente dentro de los plazos establecidos en el párrafo anterior para desvirtuar los hechos u omisiones mencionados en la última acta parcial. La valoración comprenderá la idoneidad y alcance de los documentos, libros, registros o informes de referencia, como resultado del análisis, la revisión, la comparación, la evaluación o la apreciación, realizadas en lo individual o en su conjunto, con el objeto de desvirtuar o no los citados hechos u omisiones.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el

domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

DETERMINACION DE PRECIOS POR OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

DESIGNACION DE REPRESENTANTES

Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.

ACCESO A INFORMACION CONFIDENCIAL POR LOS REPRESENTANTES DESIGNADOS

Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación de la resolución en la que se determine la situación fiscal del contribuyente que los designó. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo éste hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer o fotocopiar información alguna, debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

RESPONSABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE Y DE LOS REPRESENTANTES DESIGNADOS

El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL CONTRIBUYENTE Y DEL REPRESENTANTE REVOCADO

La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.

ACTAS EN OFICINAS DE AUTORIDADES FISCALES

V. Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.

CIERRE DEL ACTA FINAL

VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

LAS ACTAS PARCIALES FORMAN PARTE DEL ACTA FINAL

VII. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

REPOSICION DEL PROCEDIMIENTO POR NO AJUSTARSE A LAS NORMAS APLICABLES

VIII. Cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.

Lo señalado en la fracción anterior, será sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivó la violación.

CIRCUNSTANCIACION DE LA INFORMACION Y DOCUMENTACION

(Segundo párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Para los efectos de este artículo, se entenderá por circunstanciar detallar pormenorizadamente toda la información y documentación obtenida dentro de la visita domiciliaria, a través del análisis, la revisión, la comparación contra las disposiciones fiscales, así como la evaluación, estimación, apreciación, cálculo, ajuste y percepción, realizado por

los visitadores, sin que se entienda en modo alguno que la acción de circunstanciar constituye valoración de pruebas.

INFORMACION ENUNCIATIVA MAS NO LIMITATIVA

(Tercer párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

La información a que se refiere el párrafo anterior será de manera enunciativa mas no limitativa, aquélla que esté consignada en los libros, registros y demás documentos que integran la contabilidad, así como la contenida en cualquier medio de almacenamiento digital o de procesamiento de datos que los contribuyentes sujetos a revisión tengan en su poder, incluyendo los objetos y mercancías que se hayan encontrado en el domicilio visitado y la información proporcionada por terceros.

Comentarios al artículo 46

Reglas para el desarrollo de las visitas domiciliarias

La fracción I obliga a la circunstanciación de las actas, entendiéndose por tal el hacer constar con toda claridad los hechos y omisiones observados durante la visita o en términos del mismo artículo, detallar pormenorizadamente toda la información y documentación obtenida dentro de la visita domiciliaria, a través del análisis, la revisión, la comparación contra las disposiciones fiscales, así como la evaluación, estimación, apreciación, cálculo, ajuste y percepción, realizado por los visitadores, sin que se entienda en modo alguno que la acción de circunstanciar constituye val oración de pruebas. Precisamente por tal requisito, por ejemplo, si el levantamiento del acta fin al de auditoría se inicia en una fecha y se concluye uno o varios días después, sin que conste en forma circunstanciada que no se llevaron a cabo actuaciones en día y horas inhábiles o, en su defecto, que se trate de alguno de los casos de excepción previsto en el artículo 13 del CFF, realizando la habilitación correspondiente, se presumirá que se llevaron a cabo actuaciones en días y horas inhábiles, resultando ilegales las actas (ver “VISITA domiciliaria que comprenda días y horas inhábiles. Debe circunstanciarse si se practicó en ellos o no”. RTFF. Año VI, No. 63. Marzo de 1993. Pág. 7. “ACTAS DE INSPECCION. Para su validez requieren estar debidamente circunstanciadas”. RTFF. Año IV, No. 38. Febrero de 1991. Pág. 24).

La definición de “circunstanciar” que da el propio artículo en comento, va mucho más allá de lo contemplado tradicionalmente, provocando confusión, pues considera que no es valoración de pruebas; entonces ¿qué es el análisis, la revisión, la comparación contra las disposiciones fiscales realizada por los visitadores sino precisamente valoración de pruebas? Además, será fuente generadora de conflictos puesto que les obliga a detallar pormenorizadamente toda la información, no sólo la atingente a las observaciones resultantes.

Dichas actas pueden conformarse con un número ilimitado de folios y de anexos, como cédulas o papeles de trabajo, en los que se detalle la documentación exhibida por el contribuyente o sustenten sus observaciones para agilizar la visita y el manejo del acta, siempre y cuando cuenten con los mismos requisitos de validez exigidos para las actas de visita (ver “ACTAS de auditoría. Los papeles de trabajo adjuntos a las, deben reunir los mismos requisitos que para aquéllas exige el CFF.” *Semanario Judicial de la Federación* No. 54. 3er. T.C. del 6o. C. Junio 1992. Pág. 65. “AUDITORIA fiscal, actas de. Para que los

papeles de trabajo formen parte de ellas, deben reunir los requisitos que exige el artículo 46 del CFF". *Semanario Judicial de la Federación.* IX Época, T. VI 2o. T.C. del 5o. C. Agosto de 1997. Pág. 672).

La fracción II señala los requisitos a los que se someterán los auditores cuando las visitas se desarrollan en dos o más lugares simultáneamente.

La fracción III autoriza a los auditores a marcar los documentos, bienes o muebles, archiveros u oficinas en donde se encuentra la contabilidad, cuidando de no entorpecer la actividad del contribuyente visitado.

Las fracciones IV y VII hacen referencia a las actas parciales o complementarias, debiendo entenderse como un solo documento sin que importe que la duración de la visita se prolongue por varios días y por tanto se levanten varias actas parciales hasta elaborar una final. De aquí que, si las actas parciales integran y son parte del acta final, constituyendo una sola actuación, y dichas actas parciales resultan ilegales, igual suerte corre el acta final (ver "VISITAS domiciliarias, las actas parciales relativas a, deben cumplir con los requisitos de forma que establece el artículo 16 constitucional". *Semanario Judicial de la Federación.* Octava Época. TCC, registro IUS8 230,759).

Es importante destacar que la presunción de que el contribuyente se encuentra conforme con los hechos contenidos en las actas de auditoría si antes del cierre del acta final no presenta los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, ha sido convalidada por la jurisprudencia 2a./J. 73/2013 (10a.) de la SCJN y conforme a ella sólo se podrán ofrecer nuevas pruebas en el recurso de revocación, tomando en cuenta que es la propia autoridad administrativa la que lo resuelve, no así en el TFJA, donde sólo se podrán valorar las rendidas oportunamente ante la autoridad en el momento de la revisión y, en su caso, en el citado recurso. Dice así la jurisprudencia:

> **JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIO EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)]** . Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación modifica la jurisprudencia referida, al considerar que el principio de litis abierta derivado del artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cobra aplicación únicamente cuando la resolución dictada en un procedimiento administrativo se impugna a través del recurso administrativo procedente, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y se traduce en la posibilidad para el actor de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso, pero tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió presentar en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo. De haber sido esa la intención del legislador, así lo habría señalado expresamente, como lo hizo tratándose del recurso de revocación

previsto en el Código Fiscal de la Federación en el que, por excepción, se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, para procurar la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional, esto porque la autoridad administrativa puede ejercer cualquiera de las acciones inherentes a sus facultades de comprobación y supervisión, como lo es, entre otras, solicitar información a terceros para compulsarla con la proporcionada por el recurrente o revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos autorizados, lo que supone contar con la competencia legal necesaria y los elementos humanos y materiales que son propios de la administración pública. Por tanto, tal prerrogativa no puede entenderse extendida al juicio contencioso administrativo, pues no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución impugnada con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, como lo prescribe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que los gobernados deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación. Estimar lo contrario significaría sostener que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede sustituirse en las facultades propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular.

Compulsa

También deben entregarse al visitado las actas de compulsa llevada a cabo con terceros, incluso los papeles de trabajo anexas a ellas, circunstanciando debidamente los datos que se obtengan de ellos (ver “ACTAS de compulsas. Deben asentarse circunstanciadamente los datos que se obtengan de los documentos provenientes de terceros”. RTFF. Año lll. No. 25. Enero de 1990. Pág. 19. Ver también “COMPULSAS. Resulta necesario que se le den a conocer al contribuyente respecto del cual se hacen, corriéndole traslado con el o las actas respectivas y sus anexos”. RTFF. Año IV. No. 47. Noviembre 1991. Pág. 13. “COMPULSAS a documentos de terceros”. Séptima Época. 1er. T.C. del 1er.C. *Semanario Judicial de la Federación.* Volumen 103-108. Sexta Parte. Pág. 66. No. de registro IUS8 252,704).

Los informes de terceros, a mi juicio, no son más que pruebas testimoniales recabadas por la autoridad en forma unilateral, sin la presencia del afectado, con la disminución de su valor probatorio que esto conlleva, y no con valor de prueba documental pública por el simple hecho de constar en un documento público, como es el acta de compulsa. Sólo hacen prueba de los dichos o hechos de terceros, pero no de su veracidad. Existe un caso en donde el contribuyente negó lisa y llanamente haber omitido registrar ingresos, así como haber efectuado las compras a que se refirieron en las compulsas de documentos de proveedores, cuyo valor objetó expresamente por ser documentos privados provenientes de terceros, no ratificados, la carga de la prueba de las omisiones pesó sobre la autoridad y resultaron

suficientes para demostrar que las actas de auditoría no hacen prueba donde simplemente se hace constar que los proveedores informaron de la existencia de compras por el contribuyente (ver COMPULSAS de documentos de proveedores que son objetadas. Su valor probatorio. Séptima Época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación.* Vol. 90. Sexta Parte. No. de registro en IUS8 253,716).

Este numeral contempla el procedimiento a seguir cuando se está efectuando una revisión motivada por precios de transferencia, es decir, precio de las operaciones entre partes relacionadas, y realizada a un tercero independiente respecto de la información confidencial proporcionada acerca de operaciones comparables que afecten la posición competitiva de dichos terceros. Las órdenes de visita giradas a éstos tienen una dudosa constitucionalidad, toda vez que el artículo 16 constitucional autoriza las visitas en el domicilio cuando de comprobar las obligaciones fiscales del visitado se trata, pero no para comprobar las obligaciones de terceros.

Reposición del procedimiento

Llama la atención la fracción VIII que permite a la autoridad revisora reponer el procedimiento de fiscalización por una sola vez, si advierte alguna violación formal; con esto se evita que el TFJA lo ordene cuando sea argumento del actor.

Reforma 2021

Este artículo sufrió una reforma consistente en adicionar un párrafo a la fracción IV a fin de dotar de facultades a los visitadores para valorar pruebas, y dos últimos párrafos finales para definir la circunstanciación. Estas adiciones no aparecieron en la Iniciativa del Ejecutivo y, sin exposición de motivo alguno, “apareció” en el dictamen que los diputados elevaron para la discusión en el Pleno, donde autorizaron todo el contenido. El dotar de facultades de valoración de pruebas a los auditores se explica para eludir la aplicación de la Jurisprudencia 2a/J. 1/2015 (10a.) que dispone que los auditores no pueden valorar las pruebas pues solo les compete detallarlas y hacer constar hechos u omisiones en las actas circunstanciadas. Dice así:.

> **VISITA DOMICILIARIA.** Los documentos, libros o registros, que como prueba exhiba el contribuyente para desvirtuar irregularidades, no pueden ser valorados por los visitadores, pues sólo les compete detallarlos y hacer constar hechos u omisiones en las actas circunstanciadas.

Con la reforma comentada dicha Tesis jurisprudencial deja de tener aplicabilidad.

Ahora bien, estas nuevas facultades van a reñir con las ostentadas por los superiores jerárquicos de los visitadores, administradores y subadministradores, que son los que las tienen reglamentariament e y son quienes pueden determinar el crédito fiscal resultante. A partir de ahora no van a poder revisar lo hecho por los auditores a quienes la ley les confiere tal potestad. En la práctica se van a presentar múltiples hipótesis conflictivas que van a revelar lo impropio de la reforma.

Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de:

A. Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquellos que opten por aplicar el régimen previsto en el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, el plazo será de dieciocho meses contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

B. Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 76, fracción IX, 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.

CASOS EN QUE LOS PLAZOS SE SUSPENDEN

Los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete a que se refiere el primer párrafo de este artículo, se suspenderán en los casos de:

I. Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.

II. Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

III. Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.

IV. Cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses. En el caso de dos o más solicitudes de información, se sumarán los distintos periodos de suspensión y en ningún caso el periodo de suspensión podrá exceder de un año.

V. Tratándose de la fracción VIII del artículo anterior, el plazo se suspenderá a partir de que la autoridad informe al contribuyente la reposición del procedimiento.

Dicha suspensión no podrá exceder de un plazo de dos meses contados a partir de que la autoridad notifique al contribuyente la reposición del procedimiento.

VI. Cuando la autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor, hasta que la causa desaparezca, lo cual se deberá publicar en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

VII. Cuando la autoridad solicite la opinión favorable del órgano colegiado al que se refiere el artículo 5o.-A de este Código, hasta que dicho órgano colegiado emita la opinión solicitada. Dicha suspensión no podrá exceder de dos meses.

SUSPENSION DEL PLAZO POR INTERPOSICION DE MEDIOS DE DEFENSA

Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

Comentarios al artículo 46-A

Duración de las revisiones fiscales

Esta disposición contiene una garantía de seguridad jurídica para el particular, quien ya puede tener la certeza de la fecha máxima que durará la revisión de que sea objeto (ver "NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCION IMPUGNADA. PROCEDE DECLARARLA CUANDO LA AUTORIDAD EXCEDIO EL PLAZO DE LOS NUEVE MESES PARA CONCLUIR UNA VISITA DOMICILIARIA". RTFF No. 13. Agosto de 1999. Páginas 39 y 40).

Los antecedentes de esta disposición fueron las sentencias del PJF que establecieron como plazo razonable el de un año para la conclusión de una visita de auditoría (ver "AUDITORIA FISCAL. PLAZO DE UN AÑO A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE SE INICIA LA VISITA DOMICILIARIA ES SUFICIENTE PARA LA CONCLUSION Y ELABORACION DEL ACTA DE LA". TCC, *Semanario Judicial de la Federación* . T. XII. Agosto. Página 360. No. de Registro en IUS8 215,299. Ver también "VISITAS DE AUDITORIA, PLAZO PARA LA CONCLUSION DE LAS, POR LAS AUTORIDADES FISCALES". TCC, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* . T. II. Noviembre de 1995. Página. 621. No. de Registro en IUS8 203,896).

A partir de la reforma de 2004 se generaliza esta garantía de seguridad jurídica a los contribuyentes que se encontraban inconstitucionalmente exceptuados de ella, como son las empresas del sistema financiero, las que consoliden sus resultados para efectos fiscales y aquéllos sometidos a revisiones de precios de transferencia o a informes de autoridades extranjeras.

Suspensión del plazo para concluir visitas de auditoría

Son motivos muy comprensibles los casos de suspensión del cómputo del plazo, toda vez que se trata de diversos supuestos no imputables a las autoridades, como la huelga, el fallecimiento del contribuyente, los cambios de domicilio del contribuyente a que se hace

referencia, cuando no se atienda el requerimiento de datos, cuando la autoridad regularice el procedimiento y cuando se interpongan medios de defensa en el país o en el extranjero. Por cierto, según criterio del PJF, en tesis aislada, los auditores no están facultados para decretar la suspensión del plazo. (Ver Tesis: XI.1o.A.T.31 A (10a.) “VISITA DOMICILIARIA. LOS ARTICULOS 46 Y 46-A DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION NO FACULTAN A LOS VISITADORES DESIGNADOS POR LAS AUTORIDADES PARA DECRETAR LA SUSPENSION DEL PLAZO PARA CONCLUIRLA”.

Se incorpora en 2020 como hipótesis de suspensión del plazo los dos meses como máximo, cuando se solicite la opinión del órgano colegiado para desconocer los efectos fiscales de los actos jurídicos en el ejercicio de las facultades antielusión contenidas en el artículo 5-A de este Código.

47- CONCLUSION ANTICIPADA DE LAS VISITAS

Las autoridades fiscales deberán concluir anticipadamente las visitas en los domicilios fiscales que hayan ordenado, cuando el visitado opte por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable cuando a juicio de las autoridades fiscales la información proporcionada en los términos del artículo 52-A de este Código por el contador público que haya dictaminado, no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, cuando no presente dentro de los plazos que establece el artículo 53-A, la información o documentación solicitada, cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, que tengan implicaciones fiscales, ni cuando el dictamen se presente fuera de los plazos previstos en este Código.

En el caso de conclusión anticipada a que se refiere el párrafo anterior se deberá levantar acta en la que se señale la razón de tal hecho.

Comentarios al artículo 47

Conclusión anticipada de las visitas domiciliarias

Dentro del contexto legal de otorgar validez jurídica al dictamen de estados financieros para efectos fiscales, se establece que aquellos contribuyentes que hubieren optado por dictaminarse gozarán de la prerrogativa de no ser sujetos de una visita domiciliaria de auditoría, sin antes haber sido revisado el citado documento. Quien enfrentará la revisión será entonces el auditor externo y no la empresa.

Sin embargo, esto no representa un certificado de impunidad fiscal; la autoridad podrá llevar a efecto la auditoría si se dan los supuestos que señala la última parte de la norma: **(i)** cuando a juicio de las autoridades fiscales, fundada y motivadamente, la información proporcionada por el contador público no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente; **(ii)** cuando no se presente en tiempo la información o documentación solicitada (seis días los papeles de trabajo, 15 días los documentos que obren en poder del contribuyente); **(iii)** cuando exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales y **(iv)** cuando el dictamen se presente fuera del plazo.

Si ocurren las causales acabadas de citar, la orden de visita deberá estar debidamente fundada y motivada en alguna de ellas, so pena de su ilegalidad.

48- REVISIONES DE GABINETE

Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

I. La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del presente ordenamiento.

II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.

III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario, quien podrá ser notificado de conformidad con lo establecido en el artículo 134 de este Código.

V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

VII. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente.

VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

IX. Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

DOCUMENTACION RELATIVA A LAS CUENTAS BANCARIAS

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.

Comentarios al artículo 48

Revisiones de escritorio

Este numeral señala los requisitos a que deberán ajustarse las revisiones de escritorio y que deberán anotarse expresamente en los requerimientos de información y documentación que formulen las autoridades fiscales para que el particular pueda determinar si los requerimientos se dan dentro o fuera de una visita domiciliaria (ver “REQUERIMIENTO de documentación. Su debida fundamentación y motivación”. RTFF. Año VIII. No. 93. Septiembre de 1995. Pág. 70).

Sin embargo, el propio TFJFA ha dictado otra sentencia que contradice lo manifestado y resolvió que si el requerimiento de información se fundó en el artículo 42 del CFF y fue omiso respecto del 48, es suficiente para su validez, toda vez que el primer numeral contiene la facultad de requerir información y el 48 sólo es un procedimiento (ver “REQUERIMIENTO de documentación e informes para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, resulta suficiente para su fundamentación la cita del artículo 42, fracciones II y IV del CFF”. RTFF. Año IX. No. 100. Abril de 1996. Págs. 20 y 21).

Algunos Tribunales han resuelto, en franca violación a la obligación contenida en el artículo 38, fracción IV del CFF, que en estas revisiones no es indispensable citar las contribuciones que van a revisar, sino que es suficiente que la orden especifique la documentación e informes que se requieran para el ejercicio de las facultades de comprobación fiscal, pues no se trata de la práctica de una visita domiciliaria, sino de realizar una revisión en las oficinas de la autoridad, en la que ésta se limita a examinar la documentación que el propio contribuyente le presenta. (ver “REVISION DE ESCRITORIO, no es ilegal si omite precisar las contribuciones en materia de”. *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. T. IX 2o. T.C. del 6o. C. Enero de 1999. Pág. 911. Ver también “REVISION DE ESCRITORIO o de gabinete. No es indispensable que la orden para practicarla precise los impuestos materia de ella”. *Semanario Judicial de la Federación* . IX Época. T. IX. 3er. T.C. del 6o. C. Febrero de 1999. Pág. 536).

Sin embargo, otros Tribunales han resuelto, más justamente, que las órdenes de exhibición administrativa que tienen su fundamento en el artículo 16, párrafo decimoprimero de la CPEUM, como actos de molestia que son, deben estar suficientemente fundados y motivados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 38, fracción III del CFF y precisarse, entre otros elementos, el objeto o propósito del requerimiento de exhibición de documentación, es decir, señalar los impuestos por su nombre, de cuyo cumplimiento las autoridades deben cerciorarse, para que de esta manera la persona requerida conozca confiablemente las obligaciones que se pretende revisar (ver "REQUERIMIENTO de exhibición de libros y papeles a los contribuyentes, requisitos que deben contener." *Semanario Judicial de la Federación* . IX Epoca. T. IX. 1er. T.C. del 8o. C. Marzo de 1999. Pág. 1454).

Pruebas contra el oficio de observaciones

Conviene destacar la importancia del momento procedimental oportuno de ofrecimiento de pruebas contra la parte del oficio de observaciones en que el contribuyente no se encuentre conforme, toda vez que de no aprovecharlo se corre el riesgo de perder su ofrecimiento en otra instancia de defensa, así como de incurrir en la presunción de consentimiento con los hechos observados.

Ha despertado inquietud entre el Foro una tesis aislada dictada por la Primera Sala de la SCJN en el sentido de que no se viola la garantía de audiencia por el hecho de considerar consentidos los hechos no desvirtuados dentro del término legal establecido por esta norma, en contra del criterio contenido en la tesis jurisprudencial P. CXXIX/96 que resuelve que esta presunción –contenida en el artículo 46, fracción IV– se puede desvirtuar en el recurso de revocación o en el juicio de nulidad; podría pensarse que por estar resuelta en función de un artículo diferente al 48 en comentario, no se viola la jurisprudencia; el problema es que en esencia es el mismo caso, sólo que uno deriva de visita domiciliaria y otro de revisión de gabinete. La tesis que transcribo aplica a las revisiones de gabinete:

> **PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION. LA FRACCION VI DEL ARTICULO 48 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, VIGENTE EN 2007, NO VIOLA LA GARANTIA DE AUDIENCIA.** La citada fracción, al prever que dentro del procedimiento de fiscalización el contribuyente cuenta con un plazo de 20 días para desvirtuar los hechos u omisiones que la autoridad señale en el oficio de observaciones, implica para aquél, además de una obligación, la posibilidad de exhibir los documentos, libros o registros para refutar lo detectado por la autoridad; por lo que no viola la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues con el indicado plazo se le otorga el derecho a ser oído y alegar en su defensa. Lo anterior es así, porque dicha garantía no debe entenderse como la posibilidad de presentar documentación para desvirtuar las observaciones formuladas por la autoridad fiscal en el procedimiento de fiscalización hasta la interposición del medio de defensa, sino que debe ajustarse al plazo que establece la citada fracción VI del artículo 48, para aportar las constancias con las que demuestre el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual está plenamente justificado por el hecho de que, por regla general, aquéllas deben estar siempre en poder del contribuyente, como lo prevé el propio

código tributario. Asimismo, ello no debe entenderse como una limitante para presentar pruebas o documentos con los que se demuestre la ilegalidad de la resolución a través de la cual se finca el crédito fiscal; sin embargo, para demostrarlo no es factible que se presenten los documentos que debieron exhibirse en la etapa de fiscalización, pues dicha situación no sirve para desvirtuar la resolución. Esto es, sólo los documentos o pruebas que tiendan a demostrar que la liquidación fue emitida contraria a derecho pueden presentarse y valorarse fuera de la etapa de fiscalización, como las constancias distintas a las exigidas en aquella etapa.

Amparo directo en revisión 2518/2010. Seguros Inbursa, S.A. Grupo Financiero Inbursa. 7 de diciembre de 2011. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea. Secretario: Carlos Enrique Mendoza Ponce.

No. Registro: 2,000,265. Tesis Aislada. Materias: Constitucional, Administrativa. Décima Época. Instancia: Primera Sala. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.* Tomo: Libro V. Febrero de 2012, Tomo I. Tesis: 1a. XVI/2012 (10a.). Pág. 660.

De la lectura que se hace de este numeral se desprende que las autoridades fiscales en revisiones de escritorio no están impedidas para llevar a cabo otra revisión del mismo ejercicio y de las mismas contribuciones, como sí en las auditorías directas. Este criterio está validado por una Jurisprudencia de la Segunda Sala de la SCJN (ver Tesis: 2a./J. 134/2013 (10a.) “REVISION DE GABINETE. Al no serle aplicable la limitante prevista en el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, tampoco lo es la jurisprudencia 2a./J. 157/2011 (9a.)”.

49- PROCEDIMIENTO PARA REALIZAR LAS VISITAS DOMICILIARIAS

Para los efectos de lo dispuesto por las fracciones V y XI del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:

(Fracción I. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

I. Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, oficinas, bodegas, almacenes, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes o asesores fiscales,siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, o donde se realicen actividades administrativas en relación con los mismos, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera o donde presente sus servicios de asesoría fiscal a que se refieren los artículos 197 a 202 de este Código.

II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.

(Fracción III. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

III. Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta o actas que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

(Fracción IV. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

IV. En toda visita domiciliaria se levantará acta o actas en las que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, en los términos de este Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.

(Fracción V. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

V. Si al cierre de cada una de lasactas de visita domiciliaria el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar las mismas, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en cada una de ellas, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de las mismas; debiendo continuarse con el procedimiento de visita, o bien, dándose por concluida la visita domiciliaria.

VI. Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente o asesor fiscal un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.

Comentarios al artículo 49

Visitas domiciliarias para revisar comprobantes fiscales

Esta es una facultad de fiscalización básica de administración tributaria que podríamos encontrar incorporada en otras facultades de revisión de las autoridades fiscales. Es decir, la autoridad ya contaba con ella, pero ahora, por su contenido específico, la regula para ejercer en forma más efectiva la verificación en el cumplimiento de requisitos fiscales en la expedición de comprobantes, la presentación de solicitudes o avisos al RFC, comprobantes de las mercancías y de marbetes y precintos.

Esta norma prevé la emisión de una resolución después de concluida la verificación, que puede llegar a la clausura del establecimiento de tres a 15 días si existe reincidencia en omitir la expedición de los comprobantes fiscales, según dispone el artículo 84, fracción IV, inciso b) de este Código.

En esta clase de visitas es necesario que se señale el periodo que se va a verificar (ver “VISITA DOMICILIARIA. LA ORDEN EMITIDA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS

OBLIGACIONES EN RELACION CON LA EXPEDICION DE COMPROBANTES FISCALES, DEBE PRECISAR EL PERIODO SUJETO A REVISION" 2a./J.57/99. *Semanario Judicial de la Federación* . Junio de 1999. Páginas 343 y 345); se puede practicar con el encargado del establecimiento (ver: "VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION DE EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES. EL HECHO DE QUE LA DILIGENCIA RESPECTIVA SE ENTIENDA CON UN TERCERO QUE ESTE ENCARGADO DEL NEGOCIO, NO IMPLICA QUE EL PROCEDIMIENTO NO SE LLEVE A CABO EN RELACION CON EL CONTRIBUYENTE AL QUE SE VISITA Y QUE, POR TANTO, SE VIOLE LA GARANTIA DE AUDIENCIA". Tesis: 1a. L/2011. Abril de 2011); y sí debe contener el señalamiento del nombre (ver: "VISITA DOMICILIARIA, LA ORDEN RELATIVA EMITIDA CON FUNDAMENTO EN LOS ARTICULOS 42, FRACCION V Y 49 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, DEBE CONTENER EL NOMBRE DEL CONTRIBUYENTE VISITADO". Tesis: XVI.1o.A.T. J/22. Marzo de 2011) y por último se debe circunstanciar en la orden de visita que el establecimiento se encontraba abierto al público en general (ver: Acta de visita domiciliaria. Cuando se verifique el exacto cumplimiento de la expedición de comprobantes fiscales, debe circunstanciarse que el lugar visitado se encuentra abierto al público en general, así como los medios que utilizó el visitador para constatarlo. 2a./J. 35/2009. Abril de 2009).

Visitas domiciliarias de auditoría a los asesores fiscales

Conforme la reforma para el 2020, se considera asesor fiscal cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

50- PLAZO PARA EMITIR RESOLUCIONES QUE DETERMINEN CONTRIBUCIONES OMITIDAS

Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente o por medio del buzón tributario, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código.

CASOS EN QUE EL PLAZO SE SUSPENDE

El plazo para emitir la resolución a que se refiere este artículo se suspenderá en los casos previstos en las fracciones I, II y III del artículo 46-A de este Código.

SUSPENSION DEL PLAZO POR INTERPOSICION DE MEDIOS DE DEFENSA

Si durante el plazo para emitir la resolución de que se trate, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero, contra el acta final de visita o del oficio de observaciones de que se trate, dicho plazo se suspenderá desde la fecha en que se

interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate.

PLAZOS EN QUE LA RESOLUCION PUEDE SER IMPUGNADA

En dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

Comentarios al artículo 50

Aquí se da un plazo a las autoridades fiscales para que emitan la resolución donde liquiden las contribuciones a cargo del contribuyente revisado y es de seis meses a partir de la fecha en que se cierre el acta final de auditoría o se le dé a conocer el oficio de observaciones. Es el caso clásico de la heterodeterminación de contribuciones.

Antes de la reforma de 2001 no existía disposición similar, por lo que el contribuyente podía quedarse en espera de la resolución meses o años en un estado de incertidumbre jurídica que a partir de tal reforma se resuelve. Si la autoridad no cumple con el plazo quedará sin efectos la auditoría realizada.

Esta norma encierra una indiscutible protección a la garantía de seguridad jurídica, toda vez que se obliga a la autoridad a actuar en el sentido de emitir una resolución que determine la situación fiscal del contribuyente revisado a fin de que no quede en el estado de incertidumbre en que se estaba antes de su vigencia.

Esta norma puede quedar enmarcada por su familiaridad con el plazo de duración de los procedimientos de verificación de las obligaciones fiscales contemplado en el artículo 46-A del presente Código.

Las resoluciones que se dicten en cumplimiento de esta disposición deberán contener la mención de los medios de defensa en su contra y los plazos para interponerlos, so pena de duplicación del término para ello.

Se concede a la autoridad la posibilidad de volver a emitir resoluciones por el mismo ejercicio cuando aparezcan nuevos hechos; esto significa que la autoridad puede volver a iniciar auditorías por el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones o aprovechamientos revisadas con anterioridad cuando aparezcan hechos diferentes.

Como un criterio verdaderamente relevante, que resuelve una de las injusticias más sonadas en el momento de emitir una liquidación, es el de la tesis que se transcribe, porque corrige el hecho de que las autoridades fiscales no aceptaban amortizar las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores a que tenía derecho el contribuyente. Dice así:

PERDIDAS FISCALES. LA AUTORIDAD EXACTORA DEBE DISMINUIR LAS QUE EL CONTRIBUYENTE REVISADO TENGA

PENDIENTES DE AMORTIZAR DE EJERCICIOS ANTERIORES, CUANDO DETERMINE EL RESULTADO FISCAL CON MOTIVO DE SUS FACULTADES DE COMPROBACION, Y AQUELLAS HAYAN SIDO MATERIA DEL PROCEDIMIENTO DE VERIFICACION (LEGISLACION VIGENTE EN 2004). La interpretación sistemática de los artículos 5, 6, 42, 50 y 63 del Código Fiscal de la Federación, así como 10 y 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes en 2004, pone de manifiesto que si bien, por regla general, corresponde al contribuyente disminuir de la utilidad fiscal del ejercicio las pérdidas fiscales que tenga pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, lo cierto es que cuando la autoridad exactora, con motivo de sus facultades de comprobación, modifique alguno de los rubros conforme a los cuales se obtiene el resultado fiscal del periodo fiscalizado, y en éste se hayan amortizado pérdidas de ejercicios pasados, entonces la autoridad hacendaria debe considerar, en su resolución, el monto de dicha figura sustractiva al liquidar los créditos fiscales a cargo del contribuyente auditado, pues no podría considerarse precluido el derecho del contribuyente a realizar esa disminución, bajo el pretexto de que no las amortizó contra la utilidad del ejercicio revisado, ya que la hipótesis normativa prevista en el citado artículo 61, párrafo tercero, sólo se actualiza en los casos en que aquél pudo disminuirlas y no lo hizo, por lo que esta disposición no puede interpretarse de manera rigorista al supuesto descrito. Lo anterior no significa que la autoridad recaudadora esté vinculada en todos los casos a disminuir de manera oficiosa e indiscriminada las pérdidas fiscales que puedan tener los contribuyentes pendientes de aplicar de ejercicios anteriores, sino que se encuentra acotada a los supuestos en los que despliegue sus facultades de comprobación respecto de un ejercicio en el que el contribuyente auditado haya ejercido su derecho de amortizar las pérdidas pasadas, o bien, cuando el propio causante fiscalizado haga de su conocimiento la actualización de la prerrogativa de mérito, siempre y cuando acredite de manera fehaciente su pretensión. Contradicción de tesis 158/2014.

Epoca: Décima Época. Registro: 2008183. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.* Libro 14. Enero de 2015. Tomo I. Materia: Administrativa. Tesis: 2a./J. 125/2014 (10a.). Pág. 914.

51- DETERMINACION DE CONTRIBUCIONES O APROVECHAMIENTOS MEDIANTE RESOLUCION

Las autoridades fiscales que al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones o aprovechamientos omitidos mediante resolución.

HECHOS U OMISIONES CONOCIDOS DE TERCEROS

Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable

solidario sujeto a las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante oficio de observaciones, para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo, dentro de los plazos a que se refiere la fracción VI del citado artículo 48.

Comentarios al artículo 51

Facultades de heterodeterminación

Se contempla la facultad de las autoridades fiscales de determinación de las contribuciones cuando concluyeron las facultades de fiscalización en revisiones de escritorio o de dictámenes de contadores públicos; es una especie de heterodeterminación donde la autoridad desaprueba la autodeterminación que realizó el contribuyente.

Oficio de observaciones

La importancia del oficio de observaciones radica en el hecho de que el particular revisado tiene conocimiento de los hechos que deberá combatir si está en desacuerdo con ellos; sin embargo, si en la resolución determinatoria de las contribuciones que se emita con base en el oficio de observaciones se funda en hechos diferentes a los ahí narrados, es evidente que ocasiona un estado de indefensión para el particular y deberá ser anulada por los Tribunales (ver “VIOLACION en el procedimiento administrativo. Caso en el que se produce.” RTFF. Año III. No. 25. Enero de 1990. Pág. 22).

Las conclusiones de estas observaciones no trascienden a la esfera jurídica del gobernado, ya que son meras opiniones de la autoridad revisora que pueden ser desvirtuadas con las pruebas respectivas. Es menester decir que éste no es un periodo argumentativo, sólo probatorio, aunque no hay nada que impida al particular formular argumentos en contra de lo observado por los auditores.

Si las observaciones no se desvirtúan entonces servirán a la autoridad para fundar y motivar la resolución determinante del crédito fiscal.

Informes de terceros

Los informes de terceros, a mi juicio, no son más que pruebas testimoniales recabadas por la autoridad en forma unilateral, sin la presencia del afectado y con el interés evidentemente parcial del tercero de protegerse a la vez, lo que conlleva la disminución de su valor probatorio; la oportunidad procesal de desvirtuarlos u objetarlos se encuentra en la contestación al oficio de observaciones.

52- DICTAMENES DE CONTADORES PUBLICOS

Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las

disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

INSCRIPCION DEL CONTADOR PUBLICO

I. Que el contador público que dictamine obtenga su inscripción ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

a) Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior, adicionalmente deberán contar con certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y sólo serán válidas las certificaciones que le sean expedidas a los contadores públicos por los organismos certificadores que obtengan el Reconocimiento de Idoneidad que otorgue la Secretaría de Educación Pública; además, deberán contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

c) Las personas que estén al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en los términos del artículo 32-D de este Código, para lo cual deberán exhibir documento vigente expedido por el Servicio de Administración Tributaria, en el que se emita la opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales.

BAJA DEL PADRON DE CONTADORES REGISTRADOS POR NO FORMULAR DICTAMEN EN UN PERIODO DE CINCO AÑOS

El registro otorgado a los contadores públicos que formulen dictámenes para efectos fiscales, será dado de baja del padrón de contadores públicos registrados que llevan las autoridades fiscales, en aquellos casos en los que dichos contadores no formulen dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, en un periodo de cinco años.

El periodo de cinco años a que se refiere el párrafo anterior, se computará a partir del día siguiente a aquél en que se presentó el último dictamen que haya formulado el contador público.

PROCEDIMIENTO PARA LA BAJA DEL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO

En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al contador público, al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión. El contador público podrá solicitar que quede sin efectos la baja del padrón antes citado, siempre que lo solicite por escrito en un plazo de 30 días hábiles posteriores a la fecha en que reciba el aviso a que se refiere el presente párrafo.

DICTAMEN DE ACUERDO CON RCFF Y NORMAS DE AUDITORIA

II. Que el dictamen, se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

EMISION DEL INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL DEL DICTAMINADO

III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

INFORMACION POR LA APLICACION DE ALGUNOS CRITERIOS DIVERSOS AL DE LA AUTORIDAD FISCAL

Adicionalmente, en dicho informe el contador público deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código.

PRESENTACION DEL DICTAMEN A TRAVES DE MEDIOS ELECTRONICOS

IV. Que el dictamen se presente a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CP QUE DICTAMINE

V. Que el contador público esté, en el mes de presentación del dictamen, al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en los términos del artículo 32-D de este Código, para lo cual deberán exhibir a los particulares el documento vigente expedido por el Servicio de Administración Tributaria, en el que se emita la opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales.

ALCANCE DE LAS OPINIONES

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

SANCIONES PARA EL CP

Cuando el contador público registrado no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, en el Reglamento de este Código o en reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria o no aplique las normas o procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado o suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro, conforme a lo establecido en este Código y su Reglamento. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal o no exhiba, a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso,

a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión; para llevar a cabo las facultades a que se refiere este párrafo, el Servicio de Administración Tributaria deberá observar el siguiente procedimiento:

a) Determinada la irregularidad, ésta será notificada al contador público registrado en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir de la terminación de la revisión del dictamen, a efecto de que en un plazo de quince días siguientes a que surta efectos dicha notificación manifieste por escrito lo que a su derecho convenga, y ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinentes.

b) Agotado el periodo probatorio a que se refiere el inciso anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad fiscal emitirá la resolución que proceda.

c) La resolución del procedimiento se notificará en un plazo que no excederá de doce meses, contado a partir del día siguiente a aquél en que se agote el plazo otorgado en el inciso a) que antecede, para que el contador público manifieste lo que a su derecho convenga y, ofrezca y exhiba las pruebas que considere pertinentes en relación con las irregularidades que le hayan sido notificadas.

REGISTRO DE DESPACHOS DE CONTADORES

Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento de este Código.

CANCELACION DEL REGISTRO DEL CP POR NO CUMPLIR CON LOS REQUISITOS DE INDEPENDENCIA

Cuando la formulación de un dictamen se efectúe sin que se cumplan los requisitos de independencia por parte del contador público o por la persona moral de la que sea socio o integrante, se procederá a la cancelación del registro del contador público, previa audiencia, conforme al procedimiento establecido en el Reglamento de este Código.

Comentarios al artículo 52

Validez de los dictámenes de contador público

El dictamen fiscal de los estados financieros del contribuyente es una institución que se encuentra establecida en el CFF para que el particular pueda acudir a un contador público registrado ante la SHCP para que éste, cumpliendo con una profusa serie de instrucciones contenidas en el RCFF, en particular los artículos 60 al 82, emita su dictamen respecto de la situación fiscal del contribuyente. A partir del año de 2014 ya no es obligatorio para el contribuyente dictaminarse; es opcional y sólo para algunos. (Ver artículo 32-A de este Código).

El acudir a un contador público registrado ante la SHCP tiene como finalidad otorgar la seguridad jurídica al contribuyente de que ha sido revisado para efectos fiscales y tiene la necesidad y obligación legal de pagar las diferencias de impuestos que ahí se le determinen.

El dictamen fiscal es una institución legal, creada por el legislador para **(i)** beneficio del contribuyente dictaminado al que le otorga la seguridad jurídica de que ha sido objeto de una revisión fiscal por un profesional, auxiliar de la administración pública tributaria y **(ii)** al fisco

federal, porque le ayuda a la revisión de miles de contribuyentes sin necesidad de contar con una mayor fuerza fiscalizadora de la que presupuestalmente carece.

Antecedentes históricos del dictamen de estados financieros para efectos fiscales

El dictamen que nos ocupa es una institución legal que debe ser respetada por la autoridad; no es letra muerta. Para constatar que el artículo 52 establece la obligación a la autoridad de respetar la validez legal del dictamen, acudo a la interpretación histórica de la norma y de la institución legal que protege. Nació por Decreto Presidencial el 30 de abril de 1959, según publicación de la misma fecha en el DOF, junto con la Auditoría Fiscal Federal, justificando su existencia en uno de los considerandos al tenor siguiente:

> CONSIDERANDO que la asistencia técnica de contadores públicos titulados designados por los mismos contribuyentes cumplidos, les evitará las molestias de visitas e investigaciones fiscales innecesarias, hará resaltar su buena fe y permitirá al Fisco orientar su acción contra los defraudadores que ocasionan problemas de trascendencia para el desarrollo de nuestra economía, pues al privar al Estado de una parte de sus ingresos le impiden atender en forma satisfactoria los servicios públicos y sociales que tiene encomendados, etc.

Para disponer después en diversos artículos la reglamentación a que estarían sujetos, tanto los contadores públicos como sus registros, la validez legal de sus dictámenes y las objeciones que les podrían efectuar las autoridades, valiendo destacar el contenido del artículo 7 que dio validez a los dictámenes sin necesidad de practicar auditorías fiscales, salvo las pruebas selectivas que estableció otro de sus artículos.

Este Decreto fue abrogado con la entrada en vigor del CFF de 1967, pero la institución del dictamen del contador público subsistió en el artículo 85, actualmente 52 del Código vigente a la fecha.

Es actualmente toda una revisión profesional que puede determinar diferencias de impuestos a cargo del contribuyente; es una revisión en donde las disposiciones reglamentarias son de tal alcance que llegan a sancionar severamente al contador público que no cumpla con sus deberes de imparcialidad profesional quien es, en suma, un auxiliar de la administración tributaria, aunque no es una autoridad fiscal la que continúa con las facultades legales de ejercer la revisión directa cuando se den ciertos supuestos de invalidez del dictamen (ver “DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS. CONSTITUYE UNA OBLIGACION DE CARACTER FISCAL, PERO NO IMPLICA EL EJERCICIO DE ALGUN ACTO DE FISCALIZACION POR PARTE DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.” Tesis: 2a. CXIV/2010. Diciembre de 2010).

Por virtud del artículo 47 de este Código el dictamen ha adquirido fuerza jurídica y validez, desde el momento mismo en que se ha constituido en un escudo contra la arbitrariedad en que pudieran incurrir las autoridades fiscales al ordenar a los contribuyentes visitas domiciliarias directas sin interesar si hubieran estado dictaminados, y que la obliga a concluir anticipadamente las visitas; así también le da categoría jurídica por disposición del 52-A que restituye la revisión secuencial, es decir, primero revisar el dictamen por conducto del auditor externo y, después, si es necesario, al contribuyente.

En la práctica las autoridades fiscales cuando tienen un interés definido de revisar directamente a un contribuyente y no lo pueden hacer mediante visita domiciliaria de auditoría por encontrarse dictaminado, acuden a la revisión de escritorio o de gabinete, puesto que tal facultad no se encuentra limitada por el artículo 47 citado. Creo que formalmente puede ejercer tal facultad, sin embargo, ello viola los Derechos Fundamentales de seguridad jurídica del contribuyente.

Presunción de veracidad

Por esta misma razón el legislador ha concedido a los hechos afirmados por los contadores públicos que dictaminan LA PRESUNCION DE VERACIDAD salvo prueba en contrario, según establece el artículo 52, primer párrafo, del CFF. No debe confundirse con Fe Pública, pues no la tienen.

Este primer párrafo limita la actividad fiscalizadora de las autoridades, al grado que la auditoría debe ir dirigida a desvirtuar los hechos afirmados por el contador público, so pena de que la presunción legal de veracidad no sea desvirtuada, por ello debe ser revisado el dictamen previamente a la visita domiciliaria directa. Cabe hacer la aclaración de que lo que se presume cierto es el hecho afirmado por el contador público, no sus apreciaciones sobre el cumplimiento de las obligaciones o los criterios fiscales en él contenidos, lo que tiene lógica puesto que el profesional no es una autoridad.

Al respecto es importante transcribir las siguientes tesis cuyos criterios son aleccionadores de lo que los Tribunales piensan del dictamen del contador público que no por antiguas han perdido valor:

> **ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS. CORRESPONDE A LA AUTORIDAD ACREDITAR QUE LO ASENTADO EN ELLOS NO ES CIERTO.** Si en el procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación la actora ofrece como prueba de su dicho, la documental consistente en estados financieros dictaminados por contador público autorizado, y la autoridad no está de acuerdo con lo asentado en ellos, corresponde a ésta acreditar que los hechos contenidos en los dictámenes no son ciertos, ya que conforme a lo dispuesto en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, existe la presunción legal de que lo asentado en ellos es cierto, es decir, que si un contribuyente dictaminó sus estados financieros opera en favor de éste la presunción legal de que los hechos contenidos en el dictamen son ciertos.
>
> Juicio atrayente No. 100/92/3085/92. Resuelto en sesión de 13 de enero de 1994, por unanimidad de siete votos. Magistrado Ponente: Jorge Alberto García Cáceres. Secretario: Lic. Luis Moisés García Hernández. RTFF. Año VII. No. 73. Enero de 1994. Página 22.
>
> **DICTAMEN FORMULADO POR CONTADOR PUBLICO REGISTRADO ANTE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, EFECTOS DEL, PRESUNCION LEGAL ESTABLECIDA POR EL ARTICULO 85 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967 SIMILAR AL DIVERSO 52 DEL CODIGO VIGENTE.** El artículo 85 del

Código Fiscal de la Federación de 1967, similar al 52 del Código Fiscal vigente, el legislador dispuso que la presentación de un dictamen elaborado por contador público registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no impida que las autoridades ejercieran sus facultades de revisión y comprobación, a la vez que consagró en favor de los hechos afirmados en el dictamen, en presunción legal *juris tantum* de certeza, de la conciliación de estas dos afirmaciones depende la interpretación correcta del numeral para comprender la razón por la cual los dictámenes que reúnen estas características no militan las facultades de revisión y comprobación de las autoridades fiscales, basta considerar que dichos dictámenes únicamente son opiniones técnicas rendidas en virtud de un contrato de prestación de servicios profesionales celebrado libremente entre dos particulares el causante y el contador en el libre ejercicio de su profesión que no obliga a la autoridad hacendaria porque no son resoluciones provenientes de órganos de la administración que encarnen la voluntad del fisco, único titular de las facultades legales de revisión y comprobación del cumplimiento de obligaciones fiscales son simplemente manifestaciones deun auxiliar de la administración que no está invertido en función pública alguna, que permiten al contribuyente conocer con exactitud su situación contable, con la seguridad de que la opinión proviene de un perito con la capacidad profesional y técnica que supone su registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin embargo, lo anterior no significa que el dictamen no surta determinados efectos jurídicos en favor del causante pues, precisamente, los hechos en él asentados están revestidos de una presunción legal de certeza que admite prueba en contrario en términos de lo dispuesto por el artículo 82, fracción II, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria al presente asunto al tenor de lo dispuesto por el diverso 5to. del Código Fiscal de la Federación, la presunción legal de certeza tiene pleno valor probatorio, por lo que produce la inversión de la carga de la prueba, liberando al contribuyente y obligando a la autoridad hacendaria a rendir las pruebas suficientes para acreditar que los hechos asentados en el dictamen no son ciertos; esto quiere decir que en el caso no opera la regla general de que quien afirme está obligado a probar, misma que impondría ese deber el causante por tratarse de quien afirma los hechos contenidos en el dictamen por el contrario, corresponde a la autoridad la carga probatoria de que no son ciertos los hechos porque, a pesar de negarlos, desconoce la presunción legal que opera en favor del contribuyente, en razón de lo cual se surte una excepción al principio general y conviene aclarar, sin embargo, que esta presunción opera respecto de los hechos pues sólo éstos son materia de la prueba mas no sobre el derecho, razón que conduce a concluir que las opiniones e interpretaciones de los peritos no obligan a la administración ni constituyen resoluciones favorables al particular, porque los contadores no son expertos en cuestiones jurídicas, por lo que es el fisco el único titular de las facultades decisorias de la situación jurídica fiscal del administrado entendidas así las cosas, la presunción legal de certeza de los hechos afirmados en los dictámenes no impide que las autoridades hacendarias ejerzan sus facultades de revisión y comprobación, bien a través de un

examen del dictamen, bien directamente sobre la declaración o la contabilidad del contribuyente, y las demás que les concedan las leyes, por si le impone la carga de probar que no son ciertos los hechos asentados en tales dictámenes.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1044/84. Química Mexama, S.A. 28 de enero de 1986. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

Séptima Epoca. Tribunales Colegiados de Circuito. Informe 1986. Parte III. Página 103, IUS 8, No. de registro: 388,760. Aislada.

Beneficios legales para quienes se dictaminen

Los contribuyentes que estén en este supuesto tendrán los siguientes beneficios:

a) Tendrán derecho a que las autoridades concluyan anticipadamente las visitas domiciliarias de auditoría (artículo 47 del CFF).

b) Tendrán derecho a que antes del contribuyente se revise el dictamen de sus estados financieros para efectos fiscales elaborados por contador público (artículo 52-A, fracción I).

c) Podrán cubrir las diferencias de contribuciones detectadas por el dictamen en el plazo de 10 días y se considerará entero espontáneo (artículo 73, fracción III del CFF).

Audiencia previa para el C.P.C. antes de imposición de sanciones

A partir de las reformas de 2012 el procedimiento para sancionar al contador público que dictamina se traslada del anterior Reglamento al Código.

Este procedimiento es sencillo:

Dentro de los seis meses de determinada la irregularidad, se pondrá en conocimiento del CP a fin de que en 15 días manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca pruebas. La autoridad tendrá 12 meses para decidir si sanciona.

Las sanciones pueden consistir desde una mera amonestación hasta la cancelación del registro para dictaminar.

Independencia del CP como requisito esencial para dictaminar estados financieros

La lógica del precepto es clara; se requiere imparcialidad e independencia de criterio para formular profesionalmente un dictamen. En el artículo 60 del RCFF se establecen las múltiples causales de falta de independencia e imparcialidad.

52-A- PROCEDIMIENTO PARA LA REVISION DEL DICTAMEN Y DEMAS INFORMACION

(Primer párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación a que se refiere la fracción IV del artículo 42 de este Código,revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el Reglamento de este Código, deberán seguir el orden siguiente:

REQUERIMIENTO AL CP

I. Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:

a) Cualquier información que conforme a este Código y a su Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.

(Inciso b) de la fracción I. reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público, para lo cual, deberá comparecer ante la autoridad fiscal a fin de realizar aclaraciones que en ese acto se le soliciten, en relación con los mismos.

c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

REVISION EXCLUSIVAMENTE CON EL CP QUE HAYA FORMULADO EL DICTAMEN

(Segundo párrafo de la fracción I. reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo exclusivamente con el contador público que haya formulado el dictamen, sin que sea procedente la representación legal. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de seis meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada.

CASOS DE IMPOSIBILIDAD PARA REVISAR EL MISMO DICTAMEN

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del presente artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

REQUERIMIENTO AL CONTRIBUYENTE

II. Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este Código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades

podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.

REQUERIMIENTO A TERCEROS

III. Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.

INFORMACION RELACIONADA CON TERCEROS

La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos de este Código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen.

El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este artículo es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

Las facultades de comprobación a que se refiere este artículo, se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 42 de este Código.

CASOS EN LOS QUE NO SE DEBERA SEGUIR EL ORDEN ESTABLECIDO

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en este artículo, cuando:

a) En el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.

b) En el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A de este Código.

c) El dictamen no surta efectos fiscales.

d) El contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado.

e) El contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

(Inciso f) reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

f) El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior; incluyendo los aprovechamientos derivados de la autorización o concesión otorgada para la prestación de servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior; clasificación arancelaria; cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias; la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional y multas en materia de comercio exterior.

g) El objeto de los actos de comprobación, sea sobre los efectos de la desincorporación de sociedades o cuando la sociedad integradora deje de determinar su resultado fiscal integrado.

h) Tratándose de la revisión de los conceptos modificados por el contribuyente, que origine la presentación de declaraciones complementarias posteriores a la emisión de dictamen del ejercicio al que correspondan las modificaciones.

i) Se haya dejado sin efectos al contribuyente objeto de la revisión, el certificado de sello digital para emitir comprobantes fiscales digitales por Internet.

j) Tratándose de las revisiones electrónicas a que se refiere la fracción IX del artículo 42 del presente Código.

k) Cuando habiendo ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A de este Código, el dictamen de los estados financieros se haya presentado en forma extemporánea.

l) Por cada operación, no proporcionar la información a que se refiere el artículo 31-A de este Código o proporcionarla incompleta, con errores, inconsistencias o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales.

REVISION DE PAGOS PROVISIONALES O MENSUALES

Tratándose de la revisión de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden establecido en este artículo, respecto de aquellos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.

Comentarios al artículo 52-A

A partir de la reforma de 2004 se reinstaló la revisión secuencial, misma que deberá seguir necesariamente el procedimiento contemplado para ser legalmente válida; si la revisión efectuada al contador público no fuera suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, sólo entonces podrá ordenarse la visita domiciliaria de auditoría.

Se incorpora como excepción a la revisión secuencial el no cumplir adecuadamente con la presentación o llenado de la información de la declaración de Operaciones Relevantes. (Formato 76)

Creo que se violan los Derechos Fundamentales de seguridad jurídica cuando se autoriza a las autoridades fiscales a ejercer sus facultades de comprobación en forma conjunta, indistinta o sucesivamente, como indica el antepenúltimo párrafo del artículo 42 de este Código, al que hace remisión expresa el artículo en comentario, porque no se ve nada que justifique se ignore la revisión al dictamen y paralelamente se ejerzan otra clase de actos de revisión. Las molestias jurídicas que esto conlleva podrían ser motivo de agravio en un juicio de amparo.

Con la reforma de 2021 el auditor externo deberá acudir personalmente a la revisión de papeles de trabajo, no permitiéndose la práctica anterior, de nombrar a un representante legal para tal efecto. Es fácil prever las dificultades del auditor externo que haya firmado una cantidad significativa de dictámenes.

(Primer párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

En el caso de que con motivo de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales soliciten informes o documentos del contribuyente, responsable solidario o tercero, se estará a lo siguiente:

PLAZOS

Se tendrán los siguientes plazos para su presentación:

a) Los libros y registros que formen parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, en su caso.

b) Seis días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, cuando los documentos sean de los que deba tener en su poder el contribuyente y se los soliciten durante el desarrollo de una visita.

c) Quince días contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la solicitud respectiva, en los demás casos.

AMPLIACION DE LOS PLAZOS

(Segundo párrafo del inciso c) reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Los plazos a que se refiere este artículo, se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diezdías más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención.

Comentarios al artículo 53

Plazos para rendir la información

Este numeral señala tres hipótesis para cumplir en tiempo con los requerimientos de documentos e informes dirigidos a los contribuyentes:

a) De inmediato, cuando se trate de libros y registros que forman parte de su contabilidad, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, en su caso, y cuando se soliciten en el curso de una visita de auditoría.

b) Seis días, cuando se trate de documentos que se deba tener en su poder y sean requeridos en el desarrollo de una visita.

c) Quince días contados a partir del siguiente a aquél en que se le notifica al contribuyente la solicitud respectiva, en los demás casos.

Los cómputos de estos plazos deberán sujetarse a las reglas generales de las notificaciones contenidas en el artículo 135 del CFF, por lo que las notificaciones de los requerimientos surtirán sus efectos a partir del día hábil siguiente al en que fueron hechas, y el cómputo del plazo, a partir del día siguiente al en que surtieron sus efectos.

Las consecuencias legales de no presentar los datos, informes o documentos dentro de los plazos referidos dentro de una revisión fiscal son una multa por cometer una infracción y la suspensión del plazo de revisión mientras no se conteste o atienda el requerimiento.

La omisión que trae consecuencias jurídicas graves es la de no hacerlo en el plazo que se otorga para presentar pruebas en contra de los hechos observados en la última acta parcial de auditoría o en los oficios de observaciones, como vimos en los comentarios anteriores.

53-A- PLAZOS PARA PRESENTAR INFORMACION POR EL CP QUE DICTAMINE

Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refiere el artículo 52 de este Código, y soliciten al contador público registrado que lo hubiera formulado información o documentación, la misma se deberá presentar en los siguientes plazos:

I. Seis días, tratándose de papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado. Cuando el contador público registrado tenga su domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante, el plazo será de quince días.

II. Quince días, tratándose de otra documentación o información relacionada con el dictamen, que esté en poder del contribuyente.

Comentarios al artículo 53-A

Se contemplan los plazos de rendición de la información y no se advierte posibilidad de ampliación del mismo, lo que pareciera tener lógica, toda vez que el auditor externo debió tenerla a la vista cuando rindió su dictamen.

Recordemos que la transgresión a esta disposición trae consecuencias graves para el contribuyente, toda vez que la autoridad podrá ordenar la visita domiciliaria de auditoría sin atenerse al dictamen, lo que implícitamente disminuye su eficacia legal.

En los Tribunales se suscitó la controversia acerca del término “inmediato” al cual se refiere este numeral y la Segunda Sala de la SCJN lo resolvió en la Tesis Jurisprudencial 2a./J. 163/2013 (10a.) “VISITA DOMICILIARIA. Alcances del término “de inmediato” contenido en el artículo 53, inciso a), del Código Fiscal de la Federación”. Resolviendo que se entiende que tal documentación debe exhibirse inmediatamente después de haberse solicitado, esto es, de manera contigua o muy cercana y sin tardanzas, pues el contribuyente está obligado a tenerla a la mano en el lugar en el que se desarrolla la visita y siempre a disposición de la autoridad fiscal.

53-B- PROCEDIMIENTO PARA REALIZAR LAS REVISIONES ELECTRONICAS

Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

RESOLUCION PROVISIONAL A LA CUAL SE LE PODRA ACOMPAÑAR UN OFICIO DE PRELIQUIDACION

I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución

provisional a la cual, en su caso, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación, cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.

PLAZO PARA PROPORCIONAR INFORMACION Y DOCUMENTACION

II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un plazo de quince días siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.

En caso de que el contribuyente acepte los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación, podrá optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo señalado en el párrafo que antecede, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos contenidos en el oficio de preliquidación, en cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

ELEMENTOS ADICIONALES QUE DEBAN SER VERIFICADOS

III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, dentro de los diez días siguientes a aquél en que venza el plazo previsto en la fracción II de este artículo, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:

SEGUNDO REQUERIMIENTO AL CONTRIBUYENTE

a) Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, el cual deberá ser atendido dentro del plazo de diez días siguientes a partir de la notificación del segundo requerimiento.

INFORMACION Y DOCUMENTACION DE UN TERCERO

b) Solicitará información y documentación de un tercero, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información.

El tercero deberá atender la solicitud dentro de los diez días siguientes a la notificación del requerimiento; la información y documentación que aporte el tercero deberá darse a conocer al contribuyente dentro de los diez días siguientes a aquel en que el tercero la haya aportado; para lo cual el contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir de que le sea notificada la información adicional del tercero para manifestar lo que a su derecho convenga.

PLAZO MAXIMO PARA LA EMISION Y NOTIFICACION DE LA RESOLUCION

IV. La autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución con base en la información y documentación con que se cuente en el expediente. El cómputo de este plazo, según sea el caso, iniciará a partir de que:

a) Haya vencido el plazo previsto en la fracción II de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente;

b) Haya vencido el plazo previsto en la fracción III, inciso a) de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente, o

c) Haya vencido el plazo de 10 días previsto en la fracción III, inciso b) de este artículo para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga respecto de la información o documentación aportada por el tercero.

CONCLUSION DE PLAZOS

Concluidos los plazos otorgados a los contribuyentes para hacer valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones dados a conocer durante el desarrollo de las facultades de comprobación a que se refiere la fracción IX del artículo 42 de este Código, se tendrá por perdido el derecho para realizarlo.

ACTOS, RESOLUCIONES Y PROMOCIONES

Los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes a que se refiere este artículo, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.

PLAZO PARA CONCLUIR EL PROCEDIMIENTO DE REVISION ELECTRONICA

(Cuarto párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Las autoridades fiscales deberán concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este artículo dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la notificación de la resolución provisional, excepto en materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo no podrá exceder de dos años, en aquellos casos en que se haya solicitado una compulsa internacional. El plazo para concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este párrafo se suspenderá en los casos señalados en las fracciones I, II, III, V y VI y penúltimo párrafo del artículo 46-A de este Código.

Comentarios al artículo 53-B

Según el artículo 42, fracción IX, la autoridad fiscal podrá realizar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad sobre uno o más rubros específicos de una o varias contribuciones. El procedimiento para llevarlas a cabo se encuentra en el numeral en comentario.

Con el auxilio de los medios electrónicos es claro que la autoridad contará con una gran cantidad de datos que puede cruzar a fin de verificarlos y actuar en consecuencia si no coinciden. Como un ejemplo de esta facultad, cuando el fisco federal detecte el uso de facturas falsas en su contenido, al tenor del artículo 69-B, podrá iniciar una revisión electrónica y por ende con una preliquidación que podrá determinar con facilidad, eliminando la deducción del importe contenido en la citada factura, así como el impuesto al valor agregado que haya sido acreditado.

Este nuevo método de revisiones electrónicas empieza con una resolución provisional acompañada de una preliquidación de contribuciones que se considera como una “propuesta de pago” y no un “requerimiento”, según Jurisprudencia 2a./J. 158/2016 (10a.) que se enuncia como sigue:

REVISION ELECTRONICA. LA PRELIQUIDACION DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS CONSTITUYE UNA PROPUESTA DE PAGO. La preliquidación de las contribuciones omitidas contenida en la resolución provisional, se traduce en un acto declarativo a través del cual la autoridad hacendaria exhorta al contribuyente a corregir su situación fiscal respecto de los hechos u omisiones advertidos al verificar el cumplimiento de obligaciones relacionadas con los pagos definitivos de una contribución, señalando la cantidad que, en su caso, deberá cubrir para acogerse al beneficio previsto en la fracción II del artículo 53-B del Código Fiscal. Por esa razón, la preliquidación constituye una propuesta de pago para el caso de que el contribuyente opte por corregir su situación fiscal, no así un requerimiento de pago, ya que éste sólo podrá verificarse una vez que, habiéndose otorgado al contribuyente la oportunidad de alegar y probar lo que a su derecho convenga en el procedimiento de fiscalización respectivo o en el recurso de revocación, la autoridad hacendaria dicte una resolución definitiva en la que califique los hechos u omisiones advertidos y, de ser el caso, determine el monto de las contribuciones omitidas.

La entrada en vigor de este artículo, así como la del 42, fracción IX trajeron consigo la interposición de muchos juicios de amparo que dieron como resultado varias jurisprudencias de la SCJN, como las que detallo a continuación:

REVISION ELECTRONICA. LOS ARTICULOS 42, FRACCION IX Y 53-B DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LA PREVEN, NO VIOLAN LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURIDICA. Jurisprudencia 2a./J. 153/2016 (10a.).

REVISION ELECTRONICA. LOS ARTICULOS 42, FRACCION IX Y 53-B DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE PREVEN UN PLAZO PARA DESVIRTUAR LAS IRREGULARIDADES PRECISADAS EN LA RESOLUCION PROVISIONAL RESPECTIVA, NO VIOLAN EL DERECHO DE AUDIENCIA. Jurisprudencia 2a./J. 156/2016 (10a.).

REVISION ELECTRONICA. EL SEGUNDO PARRAFO DE LA FRACCION IV DEL ARTICULO 53-B DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EN TANTO PREVE LA FACULTAD CONFERIDA A LA AUTORIDAD PARA HACER EFECTIVA LA CANTIDAD DETERMINADA EN LA PRELIQUIDACION, TRANSGREDE EL DERECHO DE AUDIENCIA. Jurisprudencia 2a./J. 157/2016 (10a.).

REVISION ELECTRONICA. EL ARTICULO 53-B DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL PREVER LA NOTIFICACION A TRAVES DEL BUZON TRIBUTARIO DE LOS ACTOS SUSCEPTIBLES DE IMPUGNARSE, NO VIOLA LOS DERECHOS A LA SEGURIDAD JURIDICA Y DE ACCESO EFECTIVO A LA JUSTICIA. Jurisprudencia 159/2016 (10a.). Segunda Sala.

REVISION ELECTRONICA. EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACION RELATIVO INICIA CON LA NOTIFICACION DE LA RESOLUCION PROVISIONAL. Jurisprudencia 150/2016 (10a.). Segunda Sala.

REVISION ELECTRONICA. LOS ARTICULOS 42, FRACCION IX Y 53-B DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LA PREVEN, NO VIOLAN EL DERECHO A LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO. Jurisprudencia 2a./J. 154/2016 (10a.).

Prueba pericial

Llama la atención que en la reforma que sufrió este numeral a partir del año de 2017, ya no se menciona la prueba pericial a que aludía la fracción III en su redacción anterior. Era importante su mención porque tradicionalmente se ha impedido su ofrecimiento en los procesos de revisión fiscal bajo el argumento de la autoridad de que resultaba innecesaria por ser ella el perito por excelencia; sin embargo, subsiste lo dispuesto por el artículo 62 del RCFF que regula su ofrecimiento para las revisiones electrónicas. Creo que esta disposición permite interpretar que la prueba pericial puede ofrecerse en cualquier otro procedimiento de revisión fiscal, no sólo en las revisiones electrónicas.

Plazo para concluirla

Estas revisiones deben ser concluidas a más tardar en seis meses, con la excepción de dos años cuando se haya solicitado una compulsa internacional para verificar contribuciones al comercio exterior.

53-C- REVISION DE UNO O MAS RUBROS O CONCEPTOS ESPECIFICOS

Con relación a las facultades de comprobación previstas en el artículo 42, fracciones II, III y IX de este Código, las autoridades fiscales podrán revisar uno o más rubros o conceptos específicos, correspondientes a una o más contribuciones o aprovechamientos, que no se hayan revisado anteriormente, sin más limitación que lo que dispone el artículo 67 de este Código.

REVISION CUANDO SE COMPRUEBEN HECHOS DIFERENTES

Cuando se comprueben hechos diferentes la autoridad fiscal podrá volver a revisar los mismos rubros o conceptos específicos de una contribución o aprovechamiento por el mismo periodo y en su caso, determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos que deriven de dichos hechos.

COMPROBACION DE HECHOS DIFERENTES

La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros; en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten, o en la documentación aportada por los contribuyentes

en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales, a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

Comentarios al artículo 53-C

Este artículo adicionado en el 2014 contiene una facultad formidable para la autoridad, consistente en que cuando ejerza sus facultades de comprobación de revisiones de gabinete o escritorio, visitas domiciliarias de auditoría o revisiones electrónicas, podrán efectuar revisiones a rubros específicos que no hubieren sido revisados antes, a menos que aparezcan hechos diferentes. Este numeral nace con la reforma al CFF sufrida en el año 2014 y está vinculado a la reforma al último párrafo del artículo 46 del mismo ordenamiento que desapareció y que expresamente impedía una nueva revisión al contribuyente que ya hubiera sido revisado y sólo lo permitía en los casos de encontrarse hechos diferentes a los ya revisados.

De la redacción a la norma puede inferirse que continúa la prohibición de efectuar una nueva revisión a lo ya revisado, a menos que aparezcan hechos diferentes referidos a rubros o conceptos específicos y, a mi juicio, será lo único que podrá traer una nueva determinación de contribuciones, sin afectar lo anteriormente revisado que no tenga relación con dichos rubros o conceptos específicos.

Un caso que seguramente habrá de utilizar la autoridad para los ejercicios anteriores es el previsto en el artículo 69-B de este Código por la utilización de facturas falsas en su contenido.

Es importante destacar que la restricción que encuentra la autoridad fiscal para llevar a cabo una nueva auditoría, tiene como limitante importante el que la auditoría anterior no haya sido invalidada por defectos formales en la orden de visita, caso en el cual la autoridad puede emitir otra orden por el mismo ejercicio y las mismas contribuciones a juicio de la Segunda Sala de la SCJN, cuyo texto expreso es el siguiente:

> **ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. CASO EN QUE NO OPERA LA CONDICION PARA EMITIR UNA NUEVA DIRIGIDA AL MISMO CONTRIBUYENTE, PREVISTA EN EL ARTICULO 46, ULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, CONSISTENTE EN COMPROBAR HECHOS DIFERENTES A LOS YA REVISADOS (LEGISLACION VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).** El análisis armónico de los artículos 46, 46-A, 50, 133 y 133-A del citado ordenamiento legal, permite establecer que la facultad otorgada a la autoridad hacendaria para ordenar la práctica de una nueva visita domiciliaria con el objeto de revisar las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, no está limitada a la comprobación de hechos diferentes a los ya revisados, pues si la primer orden de visita se declara insubsistente por adolecer de un vicio formal, como lo es una indebida o insuficiente fundamentación, es jurídicamente posible reponer el procedimiento de fiscalización y, en su caso, emitir una nueva resolución

que determine las contribuciones y los aprovechamientos omitidos, con base en los mismos hechos ya revisados. Lo que se corrobora al tener en cuenta que la referida condición, relativa a comprobar la existencia de hechos diferentes, tiene dos objetivos, por una parte, otorga certeza jurídica al contribuyente sobre la definitividad del resultado de una visita, lo que de suyo implica la existencia de una resolución firme que defina su situación jurídica respecto de las contribuciones, aprovechamientos y periodos revisados, de tal suerte que no pueda ser modificada, sino sólo en el caso de que se compruebe la existencia de otros hechos que los visitadores no pudieron conocer durante el desarrollo de la visita; y por otra, salvaguarda las facultades de comprobación de la autoridad fiscal para revisar esos hechos y, en su caso, modificar lo decidido inicialmente sobre las contribuciones y los aprovechamientos correspondientes a los periodos revisados. Por tanto, lo previsto en el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que una vez concluida la visita es necesario comprobar la existencia de hechos diferentes a los revisados para ordenar la práctica de otra al mismo contribuyente, no es aplicable cuando las facultades de comprobación se refieren a contribuciones, aprovechamientos y periodos que fueron objeto de una orden de visita declarada insubsistente por adolecer de vicios formales, ya que en este supuesto no puede estimarse concluida la visita respectiva, excepto cuando la insubsistencia obedezca a la incompetencia material de la autoridad que la emitió, caso en el cual sí se considera concluida, al no ser jurídicamente posible que la misma autoridad reponga el procedimiento de fiscalización. Contradicción de tesis 475/2013.

Epoca: Décima Epoca. Registro: 2006336. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* . Libro 6. Mayo de 2014. Tomo II. Materia: Administrativa. Tesis: 2a./J. 34/2014 (10a.). Pág. 945.

53-D- AUXILIO DE TERCEROS EN BIENES O MERCANCIAS DE DIFICIL IDENTIFICACION O MANEJO

En relación con las facultades de comprobación previstas en el artículo 42, fracciones III, V y VI de este Código, las autoridades fiscales podrán auxiliarse de terceros para la toma de muestras o para el análisis, identificación o cuantificación de bienes o mercancías de difícil identificación o manejo.

PROCEDIMIENTO PARA LA TOMA DE MUESTRAS

La toma de muestras se desarrollará conforme al procedimiento siguiente:

I. Se realizará por triplicado, salvo que no sea posible por su naturaleza o volumen.

Todas las muestras deben ser idénticas, si existen variedades en los bienes o mercancías, se tomarán muestras de cada uno de ellos;

II. La autoridad fiscal asignará el número de registro que corresponda a las muestras obtenidas.

Cada uno de los recipientes que contengan las muestras obtenidas deberá contener el número de muestra asignado conforme a lo previsto en esta fracción, así como el nombre del bien o mercancía de que se trate.

Una muestra se utilizará para su análisis, otra quedará bajo custodia de la autoridad fiscal que haya participado en la diligencia de la toma de muestra y la tercera será entregada al contribuyente, su representante legal o la persona con quien se haya entendido dicha diligencia, y

III. La autoridad fiscal levantará acta de muestreo.

La autoridad fiscal notificará el resultado correspondiente al interesado antes del levantamiento de la última acta parcial o de la emisión de la resolución a que se refiere el artículo 42, fracción V, inciso b) de este Código, a fin de que éste pueda aportar pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga en el plazo establecido en los artículos 46, fracción IV, segundo párrafo o 49, fracción VI de este Código, según corresponda.

REQUISITOS QUE DEBERAN CUMPLIR LOS TERCEROS QUE AUXILIEN A LAS AUTORIDADES FISCALES

Los terceros que auxilien a las autoridades fiscales en los términos de este artículo, deberán cumplir los requisitos y apegar su actuación a lo establecido en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Comentarios al artículo 53-D

Autorización al fisco federal para que se auxilie de terceros

Este artículo es adicionado al CFF según DOF del 1 de junio de 2018 con la interesante explicación que se da en la exposición de motivos:

> Adicionalmente, se propone adicionar el artículo 53-D del Código Fiscal de la Federación para prever que las autoridades fiscales podrán auxiliarse de terceros para la toma de muestras o para el análisis, identificación y cuantificación de bienes o mercancías objeto de revisión, durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, ya que, por la especialidad de determinados bienes, existe dificultad para que la autoridad fiscal tome muestras o los analice. En ese sentido, tratándose de hidrocarburos o petrolíferos, los laboratorios que se contraten para la emisión de dictámenes de pruebas o ensayo deberán estar acreditados conforme a lo previsto en la NOM-016-CRE-2016. Asimismo, se propone establecer el procedimiento que se deberá seguir para la toma de muestras de bines para conocer sus características.
>
> En tales consideraciones, se estima necesario reconocer la participación de terceros expertos en ciertas materias, por ejemplo para el caso de hidrocarburos y petrolíferos, con la finalidad de obtener elementos que apoyen a la determinación de diferencias en materia fiscal, pues el personal que ejerce las facultades de comprobación no es especialista, entre otros, en materia de toma de muestras, análisis, identificación o cuantificación de bienes o mercancías de difícil identificación o manejo que permitan

establecer a la autoridad fiscal dichas diferencias con base en el resultado de las características de tales bienes, es decir, que la autoridad fiscal no cuenta con personal capacitado, ni con la infraestructura necesaria para el desarrollo de dicha actividad.

Al respecto, se considera que la participación de personas que no tengan el carácter de autoridad fiscal, sólo apoyarán en su carácter de especialistas a la identificación o cuantificación de los bienes objeto de determinación, mediante elementos técnicos y con el equipo e infraestructura necesarios para llevar a cabo dichas actividades, lo cual permitirá a la autoridad fiscal realizar la determinación conducente y notificar el resultado correspondiente, en los términos previsto en el Código Fiscal de la Federación para llevar a cabo la visita, de ahí que lo anterior no implica que una persona distinta a dicha autoridad sea quien determine la omisión de contribuciones, lleve a cabo los actos de fiscalización ni que se haga acreedora a una habilitación en tal sentido, ya que la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación con base en revisiones documentales.

El empleo de los servicios de particulares para la toma de muestras o para el análisis e identificación de bienes o mercancías debe entenderse en el ámbito de la facultad de la administración pública federal de realizar cualquier contratación para el cumplimiento de sus fines de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 134 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Aunado a lo anterior, se considera que la redacción propuesta hace previsible para los gobernados la forma en que la autoridad podrá ejercer sus facultades de comprobación, y reconoce que los actos jurídicos que forman parte de dicha facultades serán llevados a cabo por quienes cuenten con las facultades para ello en los términos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, como son entre otros, la notificación, el levantamiento de actas parciales o final, la emisión de requerimientos, de oficios de observaciones y la determinación de créditos fiscales, limitando la participación de los particulares como auxiliares de la autoridad fiscal.

54- HECHOS U OMISIONES CONOCIDOS POR AUTORIDADES FISCALES EXTRANJERAS

Para determinar contribuciones omitidas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, salvo prueba en contrario.

Comentarios al artículo 54

Presunción de certeza de los hechos u omisiones conocidos por autoridades extranjeras

Esta es una presunción legal de las conocidas como *juris tantum* por admitir prueba en contrario. Por otra parte, en la forma en que se encuentra redactada la norma, pareciera no dejar cabida a la negativa lisa y llana del contribuyente, lo que implicará dejarlo en un grave estado de indefensión, toda vez que los hechos negativos no son susceptibles de prueba, por lo que dudo de su validez constitucional.

55- DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL Y DE OTROS VALORES

Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

OPONERSE A UNA REVISION

I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

FALTA DE CONTABILIDAD O DOCUMENTACION

II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

IRREGULARIDADES EN LA CONTABILIDAD

III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.

b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

VALUACION DE INVENTARIOS

IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

MAQUINAS, EQUIPOS Y SISTEMAS FISCALES

V. No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.

OTRAS IRREGULARIDADES EN LA CONTABILIDAD

VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

Comentarios al artículo 55

Funciones de las presunciones legales en materia tributaria

Son reacciones del legislador ante conductas omisas o abusivas de los contribuyentes y consisten en relevar de la prueba al fisco y trasladarla al contribuyente quien debe satisfacer la carga procesal, so pena de que se le determine la contribución a su cargo.

Determinación con base cierta y con base presunta

Las autoridades pueden acudir a cualquiera de los dos métodos señalados en el subtítulo para determinar las contribuciones. La determinación con base cierta es acudir a las disposiciones que contenga la ley que regula la contribución de que se trate y, partiendo de los datos reales –no presuntos– formular el cálculo correspondiente.

En cambio, la base presunta es partir de hechos conocidos para arribar a hechos desconocidos, es decir, partir de presunciones legales a fin de arribar a hechos "presumidos" mediante los cuales se determine la contribución. Este tema está comentado también en el artículo 59 de este Código, cuya lectura recomiendo.

Una interesante tesis que intenta efectuar la distinción entre presunción legal y ficción de Derecho, así como su utilidad en la materia tributaria, es la que sigue:

> **PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCION Y APLICACION DE ESTAS TECNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA.** En el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que entendidas ya como presunciones legales de pleno derecho (*iuris et de iure*) ya como ficciones, sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión. Las presunciones absolutas suponen el enlace establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y el conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente

su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad. En ambos casos, la aplicación de las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrebatible dispensado de toda prueba adicional, justificado por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 103/89. Llanticredit, S.A. 3 de mayo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.

Octava Epoca. Registro: 228874. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* III. Segunda Parte-2. Enero a junio de 1989. Materia: Administrativa. Pág. 570.

Facultades de determinación presuntiva de las autoridades

La presunción es una herramienta eficaz de la administración tributaria, útil para evitar que el fisco pueda verse burlado con el fácil expediente de ocultarle información. En este artículo se contemplan las facultades de determinar presuntivamente la base gravable en el impuesto sobre la renta de las personas morales y de empresarios personas físicas, así como de las personas morales no contribuyentes; o los ingresos o entradas para el mismo impuesto a cargo de los demás contribuyentes; también se utiliza para determinar la base gravable en los impuestos al valor agregado, especial sobre producción y servicios y al activo.

Por considerarla interesante para el estudio de estas facultades se reproduce la tesis, ya clásica, dictada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el *Semanario Judicial de la Federación* . Tomo 217-228. Sexta parte. Pág. 541. Séptima época:

RENTA, DETERMINACION CIERTA, PRESUNTIVA Y ESTIMATIVA DE INGRESOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SUS DIFERENCIAS. En materia del impuesto sobre la renta, el conocimiento lo más acertado posible de los ingresos percibidos por el contribuyente constituye sin lugar a dudas una de las tareas más importantes de los órganos fiscalizadores porque de ellos se compone la base gravable del tributo, de allí que se hayan ideado tres sistemas fundamentales de determinación de ingresos: la determinación “cierta”, la determinación “estimativa” y la determinación “presuntiva”. La determinación cierta de los ingresos ocurre cuando la autoridad fiscal puede conocer con exactitud los ingresos percibidos por el causante a través de cualquier medio directo de prueba, como podrían ser los libros de contabilidad, nóminas, comprobantes de pago, registros varios y similares. En este supuesto está objetivamente probado el hecho imponible y el débito tributario. Por el contrario, conforme a su tradición legislativa y jurisprudencial (la Ley del Impuesto sobre la Renta de mil novecientos sesenta y cuatro ya la contemplaba y la Suprema Corte de

Justicia de la Nación ya se pronunciaba sobre ella en la década de los treintas), la determinación estimativa de ingresos fue concebida para aquellos casos en que el fisco no pudiera conocer con certeza los ingresos realmente percibidos por el contribuyente, fuera por causas imputables a él o por causas distintas; como método excepcional que es, su empleo ha estado restringido a los supuestos y procedimientos específicamente previstos, en las leyes tributarias especiales según el régimen del código anterior, y actualmente en el artículo 55 del Código Fiscal vigente. Evidentemente, estos dos métodos son excluyentes entre sí respecto de un mismo renglón de ingresos, aunque puedan aplicarse ambos para conocer la situación del contribuyente pero referidos a distintos conceptos. Sin embargo, el tercer sistema de determinación de ingresos puede utilizarse como auxiliar de cualquiera de los dos primeros: el método presuntivo. En el año de mil novecientos setenta y seis entró en vigor la reforma al Código Fiscal de la Federación por virtud de la cual se adicionó el artículo 83 con una fracción VIII en donde el legislador otorgó una calificación especial a ciertos indicios, circunstancias y hechos por su aparente e íntima relación con los ingresos obtenidos, invistiéndolos de plena eficacia probatoria mediante su consagración como presunciones legales *juris tantum* , gracias a la cual en estos supuestos se invirtió la regla general de la carga de la prueba, relevando de ella a la autoridad y obligando al particular a rendir prueba en contra de estas presunciones en términos del artículo 82, fracción II, del Código Federal de Procedimientos Civiles aplicado supletoriamente a esta materia. Este sistema, por componerse de presunciones legales de observancia obligatoria incluso para la autoridad, opera en todos los casos con independencia de que se encuentren plenamente comprobados los ingresos percibidos por el causante o de que éstos no puedan ser conocidos, de lo que sigue que la aplicación de cualesquiera de estas presunciones puede ir acompañada de métodos de determinación cierta o estimativa, según corresponda en cada asunto.

El tema de las presunciones en materia tributaria es muy amplio, por lo que sugiero la lectura de mis comentarios a los artículos 56, 57, 59, 60 y 61 de este Código. Para abundar en el conocimiento de esta figura resulta interesante esta tesis aislada de la Primera Sala de la SCJN que abunda en el conocimiento de la naturaleza jurídica de la presunción.

> **DETERMINACION PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. SU ANALISIS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio de proporcionalidad tributaria reconocido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada, esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad

contributiva y menos el que la tenga en menor proporción. Asimismo, ha señalado que, conforme al artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente debe determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, es decir, es en el causante en quien recae la obligación de determinar, en cantidad líquida, las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley. Así, la autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias e identificar, por consiguiente, su capacidad para contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, la determinación presuntiva de contribuciones por parte de la autoridad tiene lugar cuando el contribuyente violenta el principio de la buena fe, y como resultado de ello la autoridad no está en aptitud de conocer con veracidad las operaciones por él realizadas; de ahí que la función de la presunción es, por tanto, dar certeza y simplicidad a la relación tributaria, ante el incumplimiento del contribuyente de sus obligaciones formales y materiales. Consecuentemente, el análisis del principio de proporcionalidad tributaria, en el caso de presunciones relativas, implica que el cumplimiento de los criterios que lo integran tenga un mínimo y no un máximo de justificación, por lo que la elección del medio para cumplir tal finalidad no conlleva a exigir al legislador que dentro de los medios disponibles justifique cuál de ellos cumple en todos los grados (cuantitativo, cualitativo y de probabilidad) o niveles de intensidad (eficacia, rapidez, plenitud y seguridad), sino únicamente determinar si las presunciones relativas son legítimas desde el punto de vista constitucional, con dos condiciones: 1) que correspondan a criterios de razonabilidad, es decir, que no se establezcan arbitrariamente, por lo que al analizar la legitimidad constitucional de una presunción en materia fiscal, a este Tribunal Constitucional le compete determinar si el ejercicio de esa facultad contrasta manifiestamente con el criterio de razonabilidad, es decir, que se revele en concreto como expresión de un uso distorsionado de la discrecionalidad, resultando arbitraria y, por tanto, de desviación y exceso de poder; y, 2) que la prueba en contrario que admitan se establezca dentro de límites precisos y objetivos, a través de medios idóneos para destruir tal presunción. Amparo directo en revisión 4514/2013.

Epoca: Décima. Registro: 2006241. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Aislada. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.* Libro 5. Abril de 2014. Tomo I. Materia: Constitucional. Tesis: 1a. CLXVIII/2014 (10a.). Pág. 804.

56- PROCEDIMIENTOS PARA LA DETERMINACION PRESUNTIVA

Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los

actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.

II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

VI. Considerando los ingresos y el valor de los actos o actividades comprobados de conformidad con la fracción X del artículo 42 de este Código, para lo cual se sumará el monto diario que representen en el periodo verificado, según corresponda, y se dividirá entre el número total de días verificados. El resultado así obtenido será el promedio diario de ingresos brutos o del valor de los actos o actividades, respectivamente, que se multiplicará por el número de días que comprenda el periodo o ejercicio sujeto a revisión para la determinación presuntiva a que se refiere este artículo.

Comentarios al artículo 56

Procedimientos para la determinación presuntiva

Si bien las facultades de determinación presuntiva son otorgadas con bastante amplitud para las autoridades fiscales, éstas no deben ser utilizadas arbitrariamente, sino que deben someterse al cumplimiento de requisitos como los que contempla esta norma, toda vez que son de aplicación estricta.

Dada la ausencia de disposición, vale la pregunta de si la autoridad fiscal tiene la posibilidad de aplicar a su juicio indistintamente la determinación con base presunta existiendo causa legal, o la determinación con base cierta cuando tiene todos los elementos a su alcance para hacerlo.

Desde mi punto de vista, la existencia de la base presunta obedece a la ausencia de datos reales con los cuales puede efectuar la determinación, pero teniéndolos no se entiende que la autoridad los ignore.

Existen muchos supuestos para que proceda la determinación presuntiva, por ejemplo, omisión de ingresos por más de 3% de los ingresos declarados. Pero si la autoridad ya descubrió la omisión de tal porcentaje, ¿debe necesariamente acudir a la presunción de la base cuando tiene los datos ciertos?

La contribución para ser válida constitucionalmente debe reunir requisitos de proporcionalidad y equidad, que se encuentran en la ley y que dan la medida de la capacidad contributiva, por lo que debe aplicarse necesariamente en primer lugar la determinación con base cierta y no dejarlo al arbitrio indiscriminado de la autoridad. Es importante afirmar que la naturaleza jurídica de la determinación con base presunta no es una sanción al contribuyente

por haber incurrido en alguna irregularidad, sino la determinación de la capacidad contributiva en ausencia de datos a la autoridad. Es, en consecuencia, una determinación por excepción y no por regla general.

Parece confirmar este criterio el procedimiento contenido en el artículo 61 del CFF, que se aplica cuando los contribuyentes no puedan comprobar sus ingresos o el valor de los actos o actividades.

57- PRESUNTIVA DE RETENCIONES

Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más del 3% sobre las retenciones enteradas.

Para efectos de la determinación presuntiva a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales podrán utilizar indistintamente cualquiera de los procedimientos previstos en las fracciones I a V inclusive del artículo 56 de este Código.

PRESUNCION DE IMPUESTO SOBRE SUELDOS

Si las retenciones no enteradas corresponden a pagos a que se refiere el Capítulo I Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el retenedor tiene más de veinte trabajadores a su servicio, se presumirá que las contribuciones que deben enterarse son las siguientes:

I. Las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre el límite máximo del grupo en que, para efectos de pago de cotizaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, se encuentre cada trabajador al servicio del retenedor, elevado al periodo que se revisa.

(3)) **II.** En el caso de que el retenedor no hubiera efectuado pago de cotizaciones por sus trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social, se considerará que las retenciones no enteradas son las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre una cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general de la zona económica del retenedor elevado al periodo que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable también para determinar presuntivamente la base de otras contribuciones, cuando esté constituida por los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

PRESUNCION DE APORTACIONES AL INFONAVIT

(4) Tratándose de las aportaciones no enteradas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, previstas en el artículo 136 de la Ley Federal del Trabajo, se considerará que las omitidas son las que resulten de aplicar la tasa del 5% a la cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general diario de la zona económica del patrón, elevado al periodo que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

Comentarios al artículo 57

Determinación presuntiva por omisión de entero de contribuciones retenidas

Esta norma confirma el comentario anterior. El solo hecho de haber omitido enterar más del 3% de las contribuciones retenidas y enteradas genera la facultad de la autoridad de determinar las retenciones del ISR a los ingresos por sueldos y para las aportaciones del INFONAVIT con el procedimiento descrito, pero ello sólo se justifica legal y éticamente cuando carezca de los datos reales.

Esta norma que pareciera tan severa en verdad no captura a los omisos extremosos, es decir, a aquellos que no hayan enterado nada de las contribuciones retenidas, sólo a aquellos que “algo” hubieren enterado, 3% “sobre las retenciones enteradas”.

Por otra parte, para que las resoluciones emitidas con base en esta facultad estén debidamente fundadas y motivadas, la autoridad deberá señalar el salario mínimo que dio base a la misma para que el contribuyente esté en aptitud de comprobar si las cantidades que por ese motivo le cobran son las procedentes.

58- DETERMINACION PRESUNTIVA DE LA UTILIDAD FISCAL

Las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

I. Se aplicará 6% a los siguientes giros:

Comerciales: Gasolina, petróleo y otros combustibles de origen mineral.

II. Se aplicará 12% en los siguientes casos:

Industriales: Sombreros de palma y paja.

Comerciales: Abarrotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural; cereales y granos en general; leches naturales, masa para tortillas de maíz, pan; billetes de lotería y teatros.

Agrícolas: Cereales y granos en general.

Ganaderas: Producción de leches naturales.

III. Se aplicará 15% a los giros siguientes:

Comerciales: Abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional; salchichonería, café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y chocolates; legumbres, nieves y helados, galletas y pastas alimenticias, cerveza y refrescos embotellados, hielo, jabones y detergentes, libros, papeles y artículos de escritorio, confecciones, telas y artículos de algodón, artículos para deportes; pieles y cueros, productos obtenidos del mar, lagos y ríos, substancias y productos químicos o farmacéuticos, velas y veladoras; cemento, cal y arena, explosivos; ferreterías y tlapalerías; fierro y acero, pinturas y barnices, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, con excepción de accesorios.

Agrícolas: Café para consumo nacional y legumbres.

Pesca: Productos obtenidos del mar, lagos, lagunas y ríos.

IV. Se aplicará 22% a los siguientes rubros:

Industriales: Masa para tortillas de maíz y pan de precio popular.

Comerciales: Espectáculos en arenas, cines y campos deportivos.

V. Se aplicará 23% a los siguientes giros:

Industriales: Azúcar, leches naturales; aceites vegetales; café para consumo nacional; maquila en molienda de nixtamal, molienda de trigo y arroz; galletas y pastas alimenticias; jabones y detergentes; confecciones, telas y artículos de algodón; artículos para deportes; pieles y cueros; calzado de todas clases; explosivos, armas y municiones; fierro y acero; construcción de inmuebles; pintura y barnices, vidrio y otros materiales para construcción; muebles de madera corriente; extracción de gomas y resinas; velas y veladoras; imprenta; litografía y encuadernación.

VI. Se aplicará 25% a los siguientes rubros:

Industriales: Explotación y refinación de sal, extracción de maderas finas, metales y plantas minero-metalúrgicas.

Comerciales: Restaurantes y agencias funerarias.

VII. Se aplicará 27% a los siguientes giros:

Industriales: Dulces, bombones, confites y chocolates, cerveza, alcohol, perfumes, esencias, cosméticos y otros productos de tocador; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; papel y artículos de papel; artefactos de polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras; automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo.

VIII. Se aplicará 39% a los siguientes giros:

Industriales: Fraccionamiento y fábricas de cemento.

Comerciales: Comisionistas y otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles.

IX. Se aplicará 50% en el caso de prestación de servicios personales independientes.

OBTENCION DEL RESULTADO FISCAL

Para obtener el resultado fiscal, se restará a la utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en este artículo, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores.

Comentarios al artículo 58

Este dispositivo se encontraba en la anterior LISR redactada en los mismos términos. Técnicamente queda mejor ubicada en este Título de Facultades de las Autoridades Fiscales para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes.

58-A- MODIFICACION DE LA UTILIDAD O LA PERDIDA FISCAL

Las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando:

VALORES DIFERENTES A LOS DE MERCADO

I. Las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.

ENAJENACION AL COSTO O A MENOS DEL COSTO

II. La enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.

OPERACIONES DE IMPORTACION O EXPORTACION

III. Se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las autoridades fiscales podrán considerar lo siguiente:

a) Los precios corrientes en el mercado interior o exterior, y en defecto de éstos, el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales;

b) El costo de los bienes o servicios, dividido entre el resultado de restar a la unidad el por ciento de utilidad bruta. Se entenderá como por ciento de utilidad bruta, ya sea la determinada de acuerdo con el artículo 60 de este Código o, conforme a lo establecido en el artículo 58 del mismo. Para los efectos de lo previsto por este inciso, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados;

c) El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 58 de este Código.

Comentarios al artículo 58-A

Este dispositivo se encontraba en la anterior LISR y dota a las autoridades fiscales de facultades para la determinación presuntiva del precio donde los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación.

Estas facultades son las que el fisco puede utilizar cuando no se trate de operaciones entre partes relacionadas donde actuará mediante los métodos de precios de transferencia.

59- PRESUNCIONES DE LA AUTORIDAD FISCAL

Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

INFORMACION DE LA CONTABILIDAD, ETC.

I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

INFORMACION DE LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD

II. Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

DEPOSITOS EN CUENTA BANCARIA

III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Para los efectos de esta fracción, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.

DEPOSITOS EN CUENTAS DE PERSONAS NO INSCRITAS EN EL RFC

También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a $1,579,000.00(1) en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

(1) ***Cantidad actualizada por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicada en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidad republicada en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

INFORMACION AL SAT DE LOS DEPOSITOS REALIZADOS

No se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando, antes de que la autoridad inicie el ejercicio de sus facultades de comprobación, el contribuyente informe al Servicio de Administración Tributaria de los depósitos realizados, cubriendo todos los requisitos que dicho órgano desconcentrado establezca mediante reglas de carácter general.

DEPOSITOS EN CUENTA DE CHEQUES PERSONAL

IV. Que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.

DIFERENCIA ENTRE ACTIVOS CONTABILIZADOS Y REALES

V. Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por

los que se deban pagar contribuciones.

CHEQUES A PROVEEDORES DE BIENES O SERVICIOS

VI. Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

VII. Derogada

LOS BIENES POSEIDOS SON PROPIEDAD

VIII. Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.

BIENES ENAJENADOS EN TERRITORIO NACIONAL Y QUE NO FUERON EXPORTADOS

IX. Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:

a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.

b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción a que se refiere esta fracción operará aun cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.

Comentarios al artículo 59

Facultades de presunción de las autoridades

Este artículo contiene el máximo de facultades conferidas a la autoridad, útiles para combatir al clandestinaje, casos graves de evasión y a los evasores consuetudinarios, pero deben ser utilizadas con mesura y prudencia porque pueden dar lugar a injusticias con contribuyentes desordenados administrativamente, o con los que deban llevar contabilidad simplificada o sencillamente no estar obligados a llevarla y que no son evasores. Y no se palian sus efectos con la disposición de que son lo que se presumen salvo prueba en contrario, porque ésta puede no existir o no estar disponible para el contribuyente.

Las presunciones legales. Conceptos teóricos

Se puede decir que se está ante una presunción legal cuando partiendo de un hecho conocido se arriba a otro previamente definido por el legislador. Se da una relación causal entre ambos hechos, si se materializa el primero la consecuencia es que se materialice el segundo.

En el diseño legal de la presunción debe existir necesariamente una consecuencia razonable al haber acontecido el hecho conocido, so pena de estar ante un absurdo legal. Debe existir una probabilidad razonable de que el hecho definido por el legislador ocurra en la realidad al darse el supuesto del conocido.

Es importante distinguir entre la prueba presuncional y la presunción legal tributaria. La primera es una típica prueba y se encuentra regulada por los códigos adjetivos con el objeto de que el juzgador llegue a la convicción de la realidad de los hechos entablados en una demanda o en su contestación, es una figura eminentemente procesal. Partiendo de un hecho conocido se arriba a uno desconocido.[1]

La segunda es una figura sustantiva; no es una prueba. Es una figura constitutiva de un elemento tributario; dada la hipótesis legal del hecho conocido se tiene como existente el elemento tributario. No es una prueba la presunción tributaria en sí misma, la prueba es la del hecho conocido, la consecuencia de haberse probado éste configura la existencia del elemento tributario que por regla general es uno generador de la obligación tributaria o destinado a comprobarla. Es doctrina que no comparto, que las presunciones legales tributarias buscan un hecho desconocido partiendo de uno conocido. Y no lo comparto porque existen múltiples presunciones en el Derecho Positivo donde no existe el hecho desconocido sino uno perfectamente determinado por el legislador como consecuencia de la existencia del hecho conocido.

Vale la pena discernir que el juicio de probabilidad lo efectúa el legislador antes de formular la ley, al momento de estar diseñándola piensa que razonablemente se podrá estar ante una consecuencia lógica cuando existe un hecho conocido, por ejemplo, un depósito en cuenta de cheques probablemente pueda ser un ingreso. Es una actitud prelegislativa. Cuando elabora la ley ya no presume, sino dictamina y afirma que, si no se prueba lo contrario, cuando se está ante el hecho conocido necesariamente se da el otro hecho contemplado en la determinación legislativa.

En efecto, la prueba en contrario puede permitir que no se materialice la consecuencia que el legislador previó cuando se diera el hecho conocido. En el ejemplo del depósito en cuenta de cheques puede ser que el contribuyente demuestre que el depósito es un préstamo, lo que impedirá se materialice la hipótesis del legislador.

En donde coincido con la doctrina uniforme es en la función básica de la presunción, evitarle la carga de la prueba al fisco y revertirla al contribuyente, en los casos en que exista prueba difícil o imposible para la administración a juicio del legislador, dada la oscuridad en que los evasores suelen operar.

Pongamos como ejemplo la presunción legal prevista en el artículo 59, fracción III del CFF que establece que para la comprobación de los ingresos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su

contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos por los que se deben pagar contribuciones.

Resumiendo, se presumirá que los depósitos en cuenta bancaria del contribuyente son ingresos, salvo prueba en contrario.

Observemos que el hecho conocido es el depósito en la cuenta bancaria del contribuyente y su consecuencia es presumirlo ingreso. No existe hecho desconocido, si se da la hipótesis se configura la presunción de ingreso si no hay prueba en contrario. El elemento tributario existente en este caso es el hecho imponible (ingreso) imputado al contribuyente.

Lo desconocido podrá ser el origen del ingreso, inclusive si es un simple flujo de efectivo, pero el legislador no consideró necesario “descubrirlo”, su naturaleza jurídica presunta es la de un ingreso, salvo prueba en contrario. Pongamos otro ejemplo:

En el mismo numeral 59, en su fracción IV, se contiene la presunción, también salvo prueba en contrario, de que será ingreso y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en la cuenta de cheques personal del gerente, administrador o terceros, cuando efectúen pagos de deuda de la empresa con cheques de dicha cuenta.

Los hechos conocidos son los depósitos y los pagos efectuados con tal chequera, la consecuencia definida por el legislador es que tales depósitos son ingresos y valor de actos o actividades. No existe hecho desconocido por descubrir, sino la materialización de un elemento tributario definido por el legislador, en el caso, el hecho imponible “ingreso” o “el valor de actos o actividades” imputable al contribuyente.

La posibilidad de prueba en contrario a cargo del contribuyente alivia la presión de inconstitucionalidad que pudiera preverse al vulnerar el principio de legalidad por gravarse depósitos en cuentas de cheques (en los ejemplos) que no son objetos gravados en la LISR o en la LIVA.

Hasta aquí hemos visto la situación de las presunciones que admiten prueba en contrario, o relativas, o *iuris tantum* .

¿Y qué sucede con las presunciones absolutas, también conocidas como *iuris et de iure* ? ¿Existen en el Derecho Tributario mexicano?

Estas son las presunciones creadas por el legislador en términos tales que no admiten prueba en contrario. Son determinaciones legislativas que no presuponen la existencia de un hecho conocido y que las utiliza para aliviar la carga de la prueba del fisco.

En hipótesis de frontera existe dificultad de distinguirlas de las ficciones de Derecho, porque ambas son producciones legislativas que no admiten prueba en contrario. Creo que la principal diferencia es que en la ficción de Derecho se crea una realidad jurídica que no tiene que ver con el alivio de la carga de la prueba para el fisco, sino con la creación de sujetos de Derecho y hechos y bases imponibles, como veremos en el apartado respectivo.

Existe gran número de tratadistas que asimilan las presunciones absolutas a las ficciones de Derecho, como nos explica José Luis Pérez de Ayala: “como es sabido, las relaciones entre las presunciones legales absolutas y las ficciones han sido resueltas doctrinalmente en diversas soluciones: –Históricamente, desde los glosadores se identifican ambas figuras, considerándose las presunciones legales absolutas una modalidad, la más destacada, de las ficciones jurídicas. Esta postura es, aún, mantenida por un destacado y en determinados momentos predominante, sector doctrinal–. Sin embargo, siguiendo al Derecho Romano, un

destacado sector de la doctrina moderna ha diferenciado las presunciones legales absolutas de las ficciones jurídicas en base a complejas consideraciones de las que seleccionamos las siguientes…”.[2]

En nuestro Derecho existen presunciones de esta clase. Tomemos algunos ejemplos:

> **Artículo 100** , último párrafo, de la LISR:
>
> Se entiende que los ingresos los obtienen en su totalidad las personas que realicen la actividad empresarial o presten el servicio profesional.
>
> **Artículo 140, cuarto párrafo 165** , segundo párrafo de la LISR:
>
> Se entiende que el ingreso lo percibe el propietario del título valor y, en el caso de partes sociales, la persona que aparezca como titular de las mismas.
>
> **Artículo 1-B** , primer párrafo de la LIVA: Para los efectos de esta ley se entienden efectivamente cobradas las contraprestaciones… aun cuando… correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con que se les designe…
> **Artículo 1-B** , tercer párrafo, de la LIVA: Se presume que los títulos de crédito distintos al cheque suscritos a favor de los contribuyentes, por quien adquiere el bien, recibe el servicio o usa o goza temporalmente el bien, constituye una garantía del pago del precio o la contra prestación pactados, así como del IVA correspondiente a la operación de que se trate. En estos casos se entenderán recibidos ambos conceptos por los contribuyentes cuando efectivamente los cobren, o cuando los contribuyentes transmitan a un tercero los documentos pendientes de cobro, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

En los dos primeros casos se exime de la prueba al fisco de demostrar quiénes perciben el ingreso sin posibilidad de que los contribuyentes repartan o cedan el ingreso a su conveniencia.

En el tercer ejemplo se le exime de demostrar que los llamados depósitos o anticipos son valor de actos o actividades ocultos en tales figuras.

En el cuarto ejemplo mediante esa fórmula sólo acepta al cheque como medio de pago; no la admite con otros títulos de crédito. Se le exime de probar que tales documentos no son para cubrir la contraprestación.

Un ejemplo de frontera entre la presunción absoluta y la ficción de Derecho, podemos encontrarlo en el artículo 90 de la LISR que faculta a las autoridades fiscales a determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes aplicándoles el coeficiente de utilidad que señala en la norma según el giro que corresponda, mismos que no admiten prueba en contrario.

Puede ser una presunción porque el legislador ha dispuesto que tales coeficientes de utilidad corresponden a cada giro sin necesidad de demostrarlo, o puede pensarse en una ficción de Derecho donde creó los coeficientes como una realidad jurídica.

Estos ejemplos nos permiten reflexionar sobre la dudosa constitucionalidad de las presunciones absolutas al no permitir la prueba en contrario. Pudieran violar principios de justicia tributaria cuando la realidad del contribuyente es manifiestamente otra.

Ficciones de Derecho

Estas son creaciones del legislador. Son realidades jurídicas y por ende surten plenos efectos en el Derecho. (Ver: FICCION LEGAL. PARA EVITAR ELUSION O EVASION EN MATERIA TRIBUTARIA. Epoca: Décima Epoca Registro: 2020331 Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 69, Agosto de 2019, Tomo IV Materia(s): Administrativa Tesis: I.4o.A.168 A (10a.) Página: 4545).

En el apartado anterior mencioné las funciones de las Ficciones de Derecho, ahora pondré ejemplos.

Uno lo tenemos en la fracción I del artículo 14 del CFF, que establece que se entiende enajenación toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

Es una ficción de Derecho porque el legislador se encuentra creando una figura de Derecho que se podrá describir como que todo contrato de compraventa con reserva de dominio configura una enajenación aunque no haya enajenación para el derecho común. En cualquier ley tributaria federal que considere a la enajenación como hecho imponible, los contratos de compraventa con reserva de dominio quedarán gravados. Aquí ha desnaturalizado la figura de la enajenación para conseguir sus objetivos de evitar que los contribuyentes, utilizando dicha modalidad de la compraventa, difieran o eludan la causación del impuesto. Ha creado un hecho imponible.

Esta situación implica concluir que para el legislador siempre que exista una compraventa con reserva de dominio el contribuyente pensó en eludir el gravamen, lo que resulta verdaderamente extremo; por evitar una elusión, castiga a todos los demás, penalizando con ello la utilización de una figura jurídica típica del derecho común y ocasionando causación injusta de gravámenes.

Otro caso de ficción de Derecho está contemplado en el artículo 7 de la LISR, donde crea un sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria al considerar como persona moral a “la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México”.

Y complementa tal creación el artículo 17-B del CFF, donde la define, establece sus obligaciones frente a las diversas leyes tributarias, otorga la representación al asociante y da reglas para su denominación.

Es el clásico caso de una ficción de Derecho para meros efectos fiscales, independientemente de que en la forma en que se encuentra diseñada riñe con la definición que da la legislación mercantil, diferencias que exceden al objeto de este estudio.

Se crea esta figura como una persona moral para el mero efecto tributario federal, a fin de evitar su utilización elusiva que permitía el diferimiento del impuesto resultante de la operación según su regulación anterior. Con esta ficción de Derecho, donde se le otorga personalidad jurídica, debe tributar como una persona moral en la misma forma y tiempos que cualquier otra persona moral. Asimismo, la distribución de utilidades o dividendos para los miembros se regula en esa misma forma.

Un ejemplo de la dificultad de distinguir entre presunciones absolutas y las ficciones de Derecho lo tenemos en el segundo párrafo del artículo 165 de la LISR, que cuenta con varias

hipótesis consideradas dividendos o utilidades distribuidos.

Desde el punto de vista constitucional puede afectar la garantía de proporcionalidad porque al cambiar la naturaleza jurídica de estos hechos jurídicos “para efectos de este artículo” afecta severamente a los agraviados por varias razones, una de ellas es que a los intereses no les permite sean gravados sólo en la parte que exceden a la inflación, en modificaciones a la utilidad fiscal de la empresa (no utilidad financiera) grava a las personas físicas sin importar que no exista en ellas modificación patrimonial positiva, en préstamos no importa que éstos sean devueltos en condiciones diferentes a las que la norma plantea, etcétera.

(Ver Tesis: 1a. CLXVIII/2014 (10a.) “DETERMINACION PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. SU ANALISIS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”. Transcrita en los comentarios al artículo 55 de este Código.

60- INGRESOS SOBRE COMPRAS NO REGISTRADAS

Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados, fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el que resulta de las siguientes operaciones:

I. El importe determinado de adquisición, incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses, normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por el porciento de utilidad bruta con que opera el contribuyente.

II. La cantidad resultante se sumará al importe determinado de adquisición y la suma será el valor de la enajenación.

El porciento de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinará dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente. Para los efectos de lo previsto por esta fracción, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados. En el caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.

EXCEPCION

La presunción establecida en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor.

INGRESOS POR FALTANTES DE INVENTARIOS

Igual procedimiento se seguirá para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en inventarios. En este caso, si no pudiera determinarse el monto de la adquisición se considerará el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate y en su defecto, el de mercado o el de avalúo.

Comentarios al artículo 60

Procedimientos para la determinación presuntiva

Esta presunción obedece a la lógica de que no registrar compras implica hacer ventas ocultas para no declarar los ingresos obtenidos.

La consecuencia de determinar ingresos omitidos mediante este procedimiento varía según la contribución de que se trate. Si es ISR se deberán acumular y seguir la suerte de ello, es decir, se acumula el ingreso y se deduce la compra –si ésta reúne requisitos fiscales–. Si se trata de IVA se calcula la contribución sobre el importe del valor de la enajenación y se acredita el IVA que se le haya trasladado al contribuyente –si reúne los requisitos fiscales–.

61- DETERMINACION DE LOS INGRESOS PRESUNTOS

Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código y no puedan comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

RECONSTRUCCION DE OPERACIONES

I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del periodo reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.

OBSERVACION DE OPERACIONES

II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el periodo objeto de revisión.

DETERMINACION DEL IMPUESTO

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Comentarios al artículo 61

Esta fórmula se aplica sólo en caso de que el contribuyente no pueda demostrar sus ingresos o el valor de los actos o actividades.

Si la autoridad no cumple exactamente con el procedimiento, si, por ejemplo, observó siete días pero no en forma consecutiva los ingresos del contribuyente, la resolución así emitida será ilegal.

Como el artículo 5 del CFF establece la aplicación estricta de la ley, y como estos procedimientos de determinación presuntiva imponen a los particulares cargas referentes al objeto gravado, las autoridades deben aplicar exactamente el procedimiento; en ese sentido, resulta interesante transcribir la siguiente tesis:

> **INGRESOS. SU DETERMINACION PRESUNTIVA CONFORME A LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 61 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.** El artículo 61 del Código Fiscal de la Federación en vigor en los ejercicios de 1990 y 1991 establecía la posibilidad de determinar presuntivamente los ingresos de los contribuyentes que se colocaban en alguna de las causales establecidas en el artículo 55 del mismo ordenamiento. Y en su fracción I, prevé la posibilidad de determinarlos reconstruyendo las operaciones del visitado por un periodo de 30 días por lo menos, lo más cercano posible al cierre del ejercicio. Y para el caso de que no fuera posible tal reconstrucción de operaciones, se estableció en la fracción II la facultad de tomar como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que se observen durante 7 días incluyendo los inhábiles, multiplicando el promedio diario resultante por el número de días que comprende el periodo revisado. Por otra parte, en el artículo 5 del mismo ordenamiento se previene que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares o excepciones a las mismas deben interpretarse de manera estricta. Por lo tanto, la autoridad al aplicar la fracción II del numeral citado en primer término debe hacerlo bajo los lineamientos estrictos ahí establecidos. Pues para el caso de que la autoridad haga determinaciones análogas o paralelas, como sería determinar el total de ingresos de un periodo con base en facturas y pagos el promedio por factura o multiplicarlo por el número de facturas que no conoce en otros meses, se estaría violando el contenido de la fracción II del artículo 61 del Código Fiscal de la Federación, por lo que tal determinación de ingresos resulta ilegal y en consecuencia lo es también la liquidación de impuestos que con base en este procedimiento se efectúa.
>
> Juicio de Nulidad No. 100(14)/367/94/385/94. Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión de 27 de febrero de 1996, por unanimidad de cuatro votos. Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez. Secretaria: Lic. Guadalupe Camacho Serrano.
>
> (Tesis aprobada en sesión del 27 de febrero de 1996). RTFF. Año VIII. No. 99. Marzo de 1996. Págs. 18 y 19.

Por otra parte, la fracción II de este numeral ha sido declarada inconstitucional en una tesis aislada, por no reunir el requisito de proporcionalidad tributaria al no permitir que la autoridad aplique factores o índices deflacionarios que sirvan para determinar cuánto se le debe disminuir a los ingresos determinados en el periodo, tomando en cuenta el plazo transcurrido desde su real obtención hasta la aplicación del procedimiento (ver tesis "Determinación presuntiva de la utilidad fiscal. El artículo 61, fracción II, del Código Fiscal de la Federación al tomar para su aplicación como base el total de los ingresos o del valor de los actos o actividades que observe la autoridad fiscal durante siete días, viola el principio de proporcionalidad tributaria". VIII.3o.38 A. Marzo de 2004).

62- PRESUNCION DE INFORMACION DE TERCEROS

Para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por éste, cuando:

I. Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.

II. Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aun cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.

III. Señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.

IV. Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

Comentarios al artículo 62

Datos para la determinación presuntiva

Este artículo amerita los mismos comentarios que para los artículos 55, 56, 57, 59, 60 y 61 anteriores.

También es necesario resaltar el peligro que existe para cualquier contribuyente por el solo hecho de que un tercero lo tenga en algún documento. La prueba en contrario es difícil de aportar ante el absoluto desconocimiento que el contribuyente pueda tener de la situación en que lo pone un tercero.

Creo que debe existir una ponderación mesurada de la autoridad antes de aplicar esta disposición.

63- HECHOS QUE SIRVEN PARA MOTIVAR RESOLUCIONES

Los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código o en las leyes fiscales, o bien que consten en los expedientes,

documentos o bases de datos que lleven, tengan acceso o en su poder las autoridades fiscales, así como aquéllos proporcionados por otras autoridades, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

INFORMACION PROPORCIONADA POR OTRAS AUTORIDADES NO FISCALES

Cuando otras autoridades proporcionen expedientes o documentos a las autoridades fiscales conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, estas últimas deberán conceder a los contribuyentes un plazo de quince días, contado a partir de la fecha en la que les den a conocer tales expedientes o documentos, para manifestar por escrito lo que a su derecho convenga, lo cual formará parte del expediente administrativo correspondiente.

CONFIDENCIALIDAD DE LA INFORMACION PROPORCIONADA POR TERCEROS INDEPENDIENTES

Las mencionadas autoridades estarán a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, sin perjuicio de su obligación de mantener la confidencialidad de la información proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refiere el artículo 69 de este Código.

VALOR PROBATORIO DEL MICROFILM, DISCO OPTICO, MEDIOS MAGNETICOS, DIGITALES, ETCETERA

Las copias, impresiones o reproducciones que deriven del microfilm, disco óptico, medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos de documentos que tengan en su poder las autoridades, tienen el mismo valor probatorio que tendrían los originales, siempre que dichas copias, impresiones o reproducciones sean certificadas por funcionario competente para ello, sin necesidad de cotejo con los originales.

ACTUACIONES DE OFICINAS CONSULARES

También podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales, las actuaciones levantadas a petición de las autoridades fiscales, por las oficinas consulares.

INFORMACION CONTENIDA EN LOS CFDI Y EN LAS BASES DE DATOS

Las autoridades fiscales presumirán como cierta la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet y en las bases de datos que lleven o tengan en su poder o a las que tengan acceso.

Comentarios al artículo 63

Auxilios legales para la mejor motivación

Para cumplir con el requisito constitucional de motivación, las autoridades del SAT o los organismos fiscales autónomos pueden acudir tanto a los hechos observados en sus revisiones, como a los contenidos en expedientes o documentos que tengan en su poder y los proporcionados por otras autoridades fiscales, con la consecuente obligación de confidencialidad de la información proporcionada por terceros independientes que afecten su

posición competitiva. Pero al no descubrir los funcionarios nacionales la omisión, no pueden imponer las multas consignadas en el artículo 76 del CFF (ver “MULTA fiscal nula. Facultades de comprobación”. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* . 2o. T.C. del 6o. C. No. 28. Abril de 1990. Pág. 65).

Un ejemplo de ejercicio de esta facultad lo tenemos en la determinación de contribuciones a los contribuyentes con los propios datos proporcionados por ellos mismos, en cualquier gestión realizada ante la autoridad, como podría ser, por ejemplo, una solicitud de devolución de saldos a favor (ver “DETERMINACION de un impuesto a cargo del causante. Puede tener su origen en una solicitud de devolución de impuestos”. RTFF. Año III. No. 27. Marzo de 1990. Pág. 33).

Esta disposición también debe entenderse como un derecho del particular a que sean utilizados los informes con que cuente la autoridad a su favor; claro ejemplo de este derecho se encuentra en el artículo 2, fracción VI de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, a quien se le exime de la obligación de presentar documentos que ya se encuentren en poder de la autoridad.

Se establece la fuerza probatoria de documento original a los microfilmes o discos ópticos certificados.

64- DEROGADO

65- PAGO O GARANTIA DE CONTRIBUCIONES OMITIDAS DEL FISCO

Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación, excepto tratándose de créditos fiscales determinados en términos del artículo 41, fracción II de este Código en cuyo caso el pago deberá de realizarse antes de que transcurra el plazo señalado en dicha fracción.

Comentarios al artículo 65

Plazo para garantizar el interés fiscal

Estos 30 días para garantizar el crédito fiscal no coinciden con el plazo para interponer los medios de defensa consistentes en el recurso de revocación o el juicio de nulidad, ni con el del juicio sumario, que es de 15 días. La garantía del interés fiscal no es un requisito para interponer tales medios de defensa porque en el caso del recurso de revocación el particular recurrente no tiene obligación de garantizar; en el juicio de nulidad tampoco es requisito de procedibilidad, sin embargo, atendiendo al principio de que el fisco no litiga desprotegido, la autoridad fiscal tiene expeditas sus facultades para garantizar el interés fiscal, aun sin la voluntad del particular.

Si el particular no interpone medios de defensa, se entiende que ha consentido con el crédito fiscal y éste se vuelve exigible por la vía económica coactiva.

Debemos distinguir diversos momentos de exigibilidad del crédito atendiendo a lo dispuesto por el artículo 4 del CFF, en el sentido de que crédito fiscal es el que tiene derecho a percibir el Estado; el primero es el autodeterminado por el contribuyente que lo hace exigible a partir de que presente su declaración, por ejemplo, la presentación de su declaración antes de la fecha límite que tiene para hacerlo; el segundo es el momento que establece la ley para su exigibilidad, que puede coincidir con la fecha de presentación de la declaración efectuada por el contribuyente, por ejemplo, el último día para presentar la declaración; el tercero es aquél en el que la autoridad ha heterodeterminado la contribución en uso de sus facultades y lo ha notificado al contribuyente; el artículo en comentario se refiere a este último; el cuarto son los momentos de cese de prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, o por error aritmético en las declaraciones o por las situaciones previstas en el artículo 41, fracción II, casos en que el plazo para pagar será de tres días.

66- PAGO DE CONTRIBUCIONES EN PARCIALIDADES O DIFERIDO

Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para pago en parcialidades, siempre y cuando los contribuyentes:

PRESENTACION DEL FORMATO

I. Presenten el formato que se establezca para tales efectos, por el Servicio de Administración Tributaria.

La modalidad del pago a plazos elegida por el contribuyente en el formato de la solicitud de autorización de pago a plazos podrá modificarse para el crédito de que se trate por una sola ocasión, siempre y cuando el plazo en su conjunto no exceda del plazo máximo establecido en el presente artículo.

PAGO PARCIAL DEL CREDITO FISCAL. INTEGRACION DEL MONTO TOTAL DEL ADEUDO

II. Paguen el 20% del monto total del crédito fiscal al momento de la solicitud de autorización del pago a plazos. El monto total del adeudo se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

a) El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se solicite la autorización.

b) Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquél en que se solicite la autorización.

c) Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente a la fecha en que solicite la autorización.

La actualización que corresponda al periodo mencionado se efectuará conforme a lo previsto por el artículo 17-A de este Código.

PAGO A PLAZOS A CONTRIBUYENTES QUE CORRIJAN SU SITUACION FISCAL

Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes que corrijan su situación fiscal durante cualquier etapa dentro del ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se emita la resolución que determine el crédito fiscal, podrán autorizar el pago a plazos de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, ya sea en forma diferida o en parcialidades, en condiciones distintas a las previstas en el primer párrafo de este artículo, cuando el 40% del monto del adeudo a corregir informado por la autoridad durante el ejercicio de las facultades de comprobación represente más de la utilidad fiscal del último ejercicio fiscal en que haya tenido utilidad fiscal, para lo cual se deberá seguir el siguiente procedimiento:

SOLICITUD Y PROYECTO DE PAGOS

I. El contribuyente presentará la solicitud, así como un proyecto de pagos estableciendo fechas y montos concretos.

VALORACION Y EMISION DE RESOLUCION DE ACEPTACION O NEGACION

II. La autoridad, una vez recibida la solicitud y el proyecto de pagos procederá a efectuar la valoración y emitirá una resolución de aceptación o negación de la propuesta de pagos, según corresponda, dentro del plazo de quince días contados a partir del día siguiente a aquel en que se recibió la solicitud.

OBLIGACION DE EFECTUAR LOS PAGOS EN LOS MONTOS Y LAS FECHAS EN QUE SE HAYAN AUTORIZADO

III. Una vez que surta efectos la notificación de la resolución, en caso de que se haya autorizado la propuesta, el contribuyente tendrá la obligación de efectuar los pagos en los montos y las fechas en que se le haya autorizado. En caso de incumplimiento con alguno de dichos pagos, la autoridad procederá a requerir el pago del remanente a través del procedimiento administrativo de ejecución.

RESOLUCION QUE HAYA NEGADO LA AUTORIZACION DEL PROYECTO DE PAGO

En el caso de que en la resolución a que se refiere la fracción anterior se haya negado la autorización del proyecto de pago presentado por el contribuyente, la autoridad fiscal procederá a concluir el ejercicio de facultades de comprobación y emitirá la resolución determinativa de crédito fiscal que corresponda.

Comentarios al artículo 66

Pago en parcialidades

El sujeto pasivo de la relación tributaria puede solicitar autorización para acudir al pago de su deuda en forma diferida o en parcialidades. Se trata de modalidades diferentes: el pago diferido es a una fecha específica (sin exceder de 12 meses) y el de parcialidades es de mes a mes (sin exceder de 36 meses). Este numeral no permite el pago en parcialidades de los aprovechamientos o de otros ingresos del Estado que no consistan en contribuciones o sus accesorios, como es el caso de las cuotas compensatorias que, según el CFF, son aprovechamientos. En los casos en que la autoridad no acepte la petición de pagos en

parcialidades que le formule el contribuyente que está siendo objeto de una revisión, le conviene acudir a un Acuerdo Conclusivo con la atención de PRODECON, contemplado en el artículo 69-G, pues podría conseguir una condonación de multas al 100%.

Pagos a plazo cuando el contribuyente esté sujeto a las facultades de comprobación

La oportunidad para el contribuyente de cubrir las contribuciones a plazo cuando esté sometido al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, puede verse obstaculizada por varios requisitos: el primero se encuentra en el texto del mismo artículo 66 del CFF, el cual dispone que se podrá hacer “cuando el 40% del monto del adeudo a corregir informado por la autoridad durante el ejercicio de las facultades de comprobación represente más de la utilidad fiscal del último ejercicio fiscal en que haya tenido utilidad fiscal”, condición que resulta incomprensible si se trata de dar facilidades de pago a los contribuyentes revisados; segundo, podrá solicitar el pago a plazos hasta que la autoridad le dé a conocer el monto correcto, según dispone el presente artículo reglamentario, de lo que se infiere que no podrá solicitarlo “en cualquier etapa” de la revisión, sino hasta que esté concluida; y tercero, la solicitud podrá hacerse “hasta dieciséis días antes de que venza el plazo establecido en el artículo 50 del CFF”, cuando hay un plazo máximo de seis meses otorgado a la autoridad para emitir la resolución, lo que impide al particular, o cuando menos le dificulta, poder calcular los 16 días antes de que venza el plazo, cuyo mínimo es discrecional para la autoridad.

66-A- PROCEDIMIENTO PARA EL PAGO EN PARCIALIDADES O DIFERIDO

Para los efectos de la autorización a que se refiere el artículo anterior se estará a lo siguiente:

PAGO EN PARCIALIDADES

I. Tratándose de la autorización del pago a plazos en parcialidades, el saldo que se utilizará para el cálculo de las parcialidades será el resultado de disminuir el pago correspondiente al 20% señalado en la fracción II del artículo anterior, del monto total del adeudo a que hace referencia dicha fracción.

El monto de cada una de las parcialidades deberá ser igual, y pagadas en forma mensual y sucesiva, para lo cual se tomará como base el saldo del párrafo anterior, el plazo elegido por el contribuyente en su solicitud de autorización de pago a plazos y la tasa mensual de recargos por prórroga que incluye actualización de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación vigente en la fecha de la solicitud de autorización de pago a plazos en parcialidades.

Cuando no se paguen oportunamente los montos de los pagos en parcialidades autorizados, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por los pagos extemporáneos sobre el monto total de las parcialidades no cubiertas actualizadas, de conformidad con los artículos 17-A y 21 de este Código, por el número de meses o fracción de mes desde la fecha en que se debió realizar el pago y hasta que éste se efectúe.

PAGO EN FORMA DIFERIDA

II. Tratándose de la autorización del pago a plazos de forma diferida, el monto que se diferirá será el resultado de restar el pago correspondiente al 20% señalado en la fracción II del artículo anterior, del monto total del adeudo a que hace referencia dicha fracción.

El monto a liquidar por el contribuyente, se calculará adicionando al monto referido en el párrafo anterior, la cantidad que resulte de multiplicar la tasa de recargos por prórroga que incluye actualización de acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación, vigente en la fecha de la solicitud de autorización de pago a plazos de forma diferida, por el número de meses, o fracción de mes transcurridos desde la fecha de la solicitud de pago a plazos de forma diferida y hasta la fecha señalada por el contribuyente para liquidar su adeudo y por el monto que se diferirá.

El monto para liquidar el adeudo a que se hace referencia en el párrafo anterior, deberá cubrirse en una sola exhibición a más tardar en la fecha de pago especificada por el contribuyente en su solicitud de autorización de pago a plazos.

GARANTIA DEL INTERES FISCAL

III. Una vez recibida la solicitud de autorización de pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, la autoridad exigirá la garantía del interés fiscal en relación al 80% del monto total del adeudo al que se hace referencia en la fracción II del artículo 66 de este Código, más la cantidad que resulte de aplicar la tasa de recargos por prórroga y por el plazo solicitado de acuerdo a lo dispuesto en las fracciones I y II de este artículo.

La autoridad podrá dispensar la garantía del interés fiscal en los casos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

CAUSAS DE REVOCACION DE LA AUTORIZACION

IV. Se revocará la autorización para pagar a plazos en parcialidades o en forma diferida, cuando:

a) No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, en los casos que no se hubiere dispensado, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

b) El contribuyente se encuentre sometido a un procedimiento de concurso mercantil o sea declarado en quiebra.

c) Tratándose del pago en parcialidades el contribuyente no cumpla en tiempo y monto con tres parcialidades o, en su caso, con la última.

d) Tratándose del pago diferido, se venza el plazo para realizar el pago y éste no se efectúe.

En los supuestos señalados en los incisos anteriores las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El saldo no cubierto en el pago a plazos se actualizará y causará recargos, de conformidad con lo establecido en los artículos 17-A y 21 de este Código, desde la fecha en que se haya efectuado el último pago conforme a la autorización respectiva.

ORDEN DE APLICACION DE LOS PAGOS EFECTUADOS

V. Los pagos efectuados durante la vigencia de la autorización se deberán aplicar al periodo más antiguo, en el siguiente orden:

a) Recargos por prórroga.

b) Recargos por mora.

c) Accesorios en el siguiente orden:

1. Multas.

2. Gastos extraordinarios.

3. Gastos de ejecución.

4. Recargos.

5. Indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código.

d) Monto de las contribuciones omitidas, a las que hace referencia el inciso a) de la fracción II del artículo 66 de este Código.

CONTRIBUCIONES POR LAS QUE NO PROCEDE LA AUTORIZACION

VI. No procederá la autorización a que se refiere este artículo tratándose de:

a) Contribuciones que debieron pagarse en el año de calendario en curso o las que debieron pagarse en los seis meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social.

b) Contribuciones y aprovechamientos que se causen con motivo de la importación y exportación de bienes o servicios.

c) Contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas.

USO INDEBIDO DEL PAGO A PLAZOS

La autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo de las diferencias que resulten por la presentación de declaraciones, en las cuales, sin tener derecho al pago a plazos, los contribuyentes hagan uso en forma indebida de dicho pago a plazos, entendiéndose como uso indebido cuando se solicite cubrir las contribuciones y aprovechamientos que debieron pagarse por motivo de la importación y exportación de bienes y servicios, contribuciones que debieron pagarse en el año de calendario en curso o las que debieron pagarse en los seis meses anteriores, al mes en el que se solicite la autorización, cuando se trate de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas; cuando procediendo el pago a plazos, no se presente la solicitud de autorización correspondiente en los plazos establecidos en las reglas de carácter general que establezca el Servicio de Administración Tributaria, y cuando dicha solicitud no se presente con todos los requisitos a que se refiere el artículo 66 de este Código.

ACTUALIZACION INCLUIDA EN LA TASA DE RECARGOS

Durante el periodo que el contribuyente se encuentre pagando a plazos en los términos de las fracciones I y II del presente artículo, las cantidades determinadas, no serán objeto de actualización, debido a que la tasa de recargos por prórroga la incluye, salvo que el

contribuyente se ubique en alguna causal de revocación, o cuando deje de pagar en tiempo y monto alguna de las parcialidades, supuestos en los cuales se causará ésta de conformidad con lo previsto por el artículo 17-A de este Código, desde la fecha en que debió efectuar el último pago y hasta que éste se realice.

Comentarios al artículo 66-A

Desistimiento de la solicitud de pago en parcialidades de los créditos autodeterminados por el particular

También es de señalar que no tienen el mismo tratamiento, en caso de desistimiento, los créditos fiscales autodeterminados por el contribuyente que los heterodeterminados por la autoridad, porque si los primeros fueron erróneos el particular puede, mediante una declaración complementaria, corregirlos y desistirse de su solicitud de pago en parcialidades y solicitar la devolución de los pagos hechos que resultaron indebidos. Caso contrario resulta en la heterodeterminación porque el crédito fiscal resultante de un acto de autoridad sólo puede ser modificado mediante la interposición de los medios de defensa.

Existe un criterio contrario al aquí manifestado en la tesis: II.1o.A.123 A Tribunales Colegiados de Circuito, registro en IUS 174842, que reza “Resolución definitiva impugnable ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. La constituye la autorización del pago en parcialidades concedida por la autoridad hacendaria aun cuando se trate de un crédito fiscal autodeterminado”.

Por otra parte, como el crédito fiscal autorizado a pagar en parcialidades comprende las multas, el resultado es que éstas causan recargos durante el periodo de pago, lo que está autorizado por el artículo 21 del CFF.

Contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas

Es justificable legalmente –mas no comprensible económicamente– que por estas contribuciones no se tenga derecho a solicitar pago en parcialidades o diferido, en virtud de que el contribuyente sólo tiene que retener el monto de la contribución y enterarlo a la autoridad fiscal, sin que se afecte de manera alguna su patrimonio, pues sólo hace las veces de recaudador del erario federal; de ese modo se intenta no premiar la actitud de disponer de contribuciones a cargo de terceros confiados al contribuyente.

67- EXTINCION DE LAS FACULTADES DEL FISCO

Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las

facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

V. Concluya el mes en el cual el contribuyente deba realizar el ajuste previsto en el artículo 5o., fracción VI, cuarto párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tratándose del acreditamiento o devolución del impuesto al valor agregado correspondiente a periodos preoperativos.

CASOS EN QUE EL PLAZO ES DE DIEZ AÑOS

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

CASOS EN QUE EL PLAZO ES DE CINCO AÑOS

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracciones III, X y XVII de este Código, el plazo será de cinco años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

CASOS DE SUSPENSION DEL PLAZO

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III, IV y IX del artículo 42 de este Código; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos, se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en la que se localice al contribuyente. Asimismo, el plazo a que hace referencia este artículo se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión. Igualmente se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo, respecto de la sociedad que teniendo el carácter de integradora, calcule el resultado fiscal integrado en los términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de integrada de dicha sociedad integradora.

SUSPENSION DEL PLAZO POR EL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACION

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal o cuando concluya el plazo que establece el artículo 50 de este Código para emitirla. De no emitirse la resolución, se entenderá que no hubo suspensión.

LIMITE DEL PLAZO DE CADUCIDAD

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias, de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades o de la revisión de dictámenes, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses o de siete años, según corresponda.

FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES QUE NO SE EXTINGUIRAN

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.

SOLICITUD DE DECLARATORIA DE CADUCIDAD

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

PLAZOS QUE NO SE AFECTARAN POR LA IMPLEMENTACION DE ACUERDOS

Los plazos establecidos en este artículo no afectarán la implementación de los acuerdos alcanzados como resultado de los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte.

Caducidad de las facultades de las autoridades fiscales

La caducidad es la institución jurídica que priva de sus facultades a las autoridades fiscales cuando no las ejercen en el plazo que la ley determina. La influencia que el paso del tiempo tiene en materia fiscal se hace patente en esta figura y en la de prescripción; las dos instituciones son diferentes y no deben confundirse. En la caducidad se pierde el ejercicio de algunas facultades de las autoridades fiscales (determinación de contribuciones e imposición de multas); en la prescripción, en cambio, lo que se extingue es el crédito fiscal; se libera al contribuyente de una deuda. La primera es una figura de carácter procedimental o adjetiva y la segunda es de naturaleza sustantiva. Ambas obedecen a un principio de seguridad jurídica consistente en la certeza que debe tener el ciudadano de su situación legal frente al fisco ante una situación dada que no puede ser eterna.

Suspensión del cómputo de la caducidad

La figura de la caducidad ha venido siendo modificada con el tiempo, a grado tal de desconocerla respecto de la figura histórica que le dio origen. En ella no caducan todas las facultades del fisco sino sólo algunas, y además está sujeta a muchas reglas de suspensión, cuando antes no era objeto ni de interrupción ni de suspensión. Siendo una garantía de seguridad jurídica para el contribuyente, es paradójico que se suspenda el cómputo cuando el contribuyente acude a los medios de defensa.

Si la autoridad ejerce sus facultades de determinación (o liquidación) de contribuciones en tiempo, la caducidad no opera, siendo entonces necesario aclarar la hipótesis señalada por la ley de que el cómputo de ésta se suspende cuando se interpone un recurso o juicio, hipótesis que no puede ser entendida como interposición de medios de defensa en contra de la determinación de la contribución o la imposición de la sanción, porque la caducidad no llegó a operar al haberse ejercido en tiempo dichas facultades; sólo podría entenderse cuando se interpone en contra de actos de autoridad que –resultando definitivos– se realicen dentro del procedimiento de fiscalización y antes de la determinación de la contribución, como pudiera ser, por ejemplo, el juicio de amparo contra la orden de visita domiciliaria, o el recurso de revocación en contra de la imposición de una multa dentro del periodo citado.

Pero el hecho de determinar la contribución –que implica el ejercicio de las facultades respectivas– se entiende, a mi juicio, como la ejercida legalmente, porque en caso contrario, el ejercicio ilegal implica que el cómputo de la caducidad continúa. Si la determinación de la contribución resultó ilegal y se declara en el juicio la nulidad lisa y llana de la resolución, el cómputo para la caducidad siguió corriendo, porque no se le pueden dar efectos legales a actos ilegales de la autoridad.

En el año de 2020 se incorporó como causal de suspensión del cómputo el caso de un esquema reportable no revelado o revelado de forma incompleta o con errores hasta en tanto no se tenga conocimiento de la existencia del esquema reportable o de la información faltante o correcta.

Facultades que caducan

Por la caducidad se extinguen sólo algunas de las facultades del fisco federal o de los organismos fiscales autónomos si no se ejercen en el término de cinco años, siendo éstas:

a) La de determinar contribuciones omitidas o sus accesorios, y

b) La de imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, sin que la norma especifique cuáles son “dichas disposiciones”.

Desde la reforma de 1992 las demás facultades del fisco federal no caducan, como sería la de fiscalización o de requerimiento de información, entre otras, lo que pudiera parecer ocioso, pero que no lo es si lo que persigue la autoridad fiscal no es determinar una contribución o imponer una sanción a cargo del contribuyente visitado, sino, por ejemplo, conseguir información para fines penales o estadísticos, o para ser utilizada contra terceros.

Plazo de caducidad que no puede exceder de 10 años

Es exclusivamente el caso de la suspensión con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, pero no cuando ha habido interposición de medios de defensa o haya habido cambios de domicilio como los señalados, donde pueden transcurrir mucho más de los 10 años y no caducar las facultades del fisco federal.

Este criterio se encuentra en la siguiente tesis:

> **CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. EL PLAZO LIMITE DE DIEZ AÑOS PARA QUE OPERE, A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 67, ANTEPENULTIMO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO COMPRENDE EL TIEMPO QUE DURE EL TRAMITE DE LOS MEDIOS DE DEFENSA INTERPUESTOS POR EL PARTICULAR, NI LOS EVENTOS AJENOS A LA VOLUNTAD DE LA AUTORIDAD.** Conforme al artículo 67, antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con aquél por el que no se suspende, no podrá exceder de diez años. Esto significa que al ser la norma invocada restrictiva en tal sentido, el aludido plazo límite no comprende el tiempo que dure el trámite de los medios de defensa interpuestos por el particular, simplemente porque el citado dispositivo legal no lo permite de manera expresa; además, si la caducidad no es sino la sanción que la autoridad fiscal debe resentir por no ejercer oportunamente sus facultades de comprobación, no puede perjudicarle la impugnación de sus determinaciones, aun cuando en el curso de su trámite transcurra el citado plazo, como tampoco pueden tomarse en cuenta eventos como el estallido de una huelga con relación a una contribuyente persona moral o, si es persona física, su defunción, pues estas circunstancias son ajenas a la voluntad de la autoridad fiscal, la cual cumple con determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios dentro del tiempo que para ese efecto determina la ley.
>
> SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL QUINTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 85/2008. Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otros. 7 de julio de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Evaristo Coria Martínez. Secretario: Rolando Fimbres Molina.

Novena Epoca. Registro: 168984. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* . Tomo XXVIII. Septiembre de 2008. Materia(s): Administrativa. Tesis: V.2o.P.A.14 A. Pág. 1213.

Dada la reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el 2017 respecto del tratamiento a los gastos e inversiones en periodos preoperativos, se adiciona la fracción V al numeral en comentario para disponer que el cómputo de la caducidad inicia cuando concluya el mes en el cual el contribuyente deba realizar el ajuste previsto en aquella ley, tratándose del acreditamiento o devolución del IVA correspondiente a periodos preoperativos.

68- PRESUNCION DE LEGALIDAD

Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

Comentarios al artículo 68

Presunción de legalidad de los actos y resoluciones de las autoridades fiscales

La presunción de legalidad obliga al interesado que se estima afectado a desvirtuar la veracidad y exactitud de las consideraciones en que se sustentan los actos o resoluciones de la autoridad.

Esta disposición tiene como su seguro antecedente el principio de derecho procesal de que los hechos negativos no se someten a prueba, que también puede enunciarse como la imposibilidad de probar hechos negativos, a menos que encierren una afirmación implícita.

Si bien es cierto los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumen legales por disposición expresa de la ley, también lo es que deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

La negativa es una formidable medida de defensa de los contribuyentes contra actos arbitrarios de las autoridades, cuando éstas inventen hechos inexistentes o los afirmen sin tener prueba de ellos; el particular tiene el derecho de negar lisa y llanamente las afirmaciones de la autoridad obligándola con ello a probarlas (ver “AUTORIDADES. Destrucción de la presunción de legalidad en sus actos. Cuando existe negativa lisa y llana”. 1er. T.C. del 2o. C. *Semanario Judicial de la Federación* . Octava Epoca. T. IX. Enero. Pág. 135. No. registro IUS7 220731. También “ACTOS de autoridad, presunción de legalidad de

los". 3er. T.C. del 2o. C. *Semanario Judicial de la Federación* . Octava Epoca. T. III. Segunda Parte. Pág. 58. No. Registro IUS7 227894).

Disposición similar en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo

En el artículo 42 de tal ley se repite la disposición aquí comentada con la intención de ser aplicada a cualquier acto administrativo federal, no sólo fiscal, de la competencia del TFJFA.

69- OBLIGACION DE LA AUTORIDAD DE GUARDAR RESERVA RESPECTO DE DECLARACIONES Y DATOS

El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. Dicha reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, ni la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código, ni la que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet que se pretenda deducir o acreditar, expedidos a su nombre en los términos de este ordenamiento.

OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILICITA

La reserva a que se refiere el párrafo anterior no será aplicable tratándose de las investigaciones sobre conductas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni cuando, para los efectos del artículo 26 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la autoridad requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud. Tampoco será aplicable dicha reserva respecto a los requerimientos que realice la Comisión Federal de Competencia Económica o el Instituto Federal de Telecomunicaciones para efecto de calcular el monto de las sanciones relativas a ingresos acumulables en términos del impuesto sobre la renta, a que se refiere el artículo 120 de la Ley Federal de Competencia Económica, cuando el agente económico no haya proporcionado información sobre sus ingresos a dichos órganos, o bien, éstos consideren que se presentó en forma incompleta o inexacta.

UNIDAD DE FISCALIZACION DE LOS RECURSOS DE LOS PARTIDOS POLITICOS

Tampoco será aplicable dicha reserva a la Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos Políticos, órgano técnico del Consejo General del Instituto Federal Electoral, en los términos establecidos por los párrafos 3 y 4 del artículo 79 del Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales, ni a las Salas del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en los asuntos contenciosos directamente relacionados con la fiscalización de las finanzas de los partidos políticos. La información que deba suministrarse en los términos de este párrafo, sólo deberá utilizarse para los fines que dieron origen a la solicitud de información.

INFORMACION RELATIVA A TERCEROS EN OPERACIONES COMPARABLES

Cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades a que se refiere el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, sólo podrá ser revelada a los tribunales ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

EXCEPCION

Sólo por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.

INTERCAMBIO DE INFORMACION CON AUTORIDADES FISCALES EXTRANJERAS

Mediante tratado internacional en vigor del que México sea parte que contenga disposiciones de intercambio recíproco de información, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales extranjeras. Dicha información únicamente podrá utilizarse para fines distintos a los fiscales cuando así lo establezca el propio tratado y las autoridades fiscales lo autoricen.

INFORMACION DE LA PTU PROPORCIONADA A LA STPS

También se podrá proporcionar a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, previa solicitud expresa, información respecto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas contenida en la base de datos y sistemas institucionales del Servicio de Administración Tributaria, en los términos y condiciones que para tal efecto establezca el citado órgano desconcentrado.

OTRAS INVESTIGACIONES PREVISTAS EN EL CODIGO PENAL

Además de los supuestos previstos en el párrafo segundo, tampoco será aplicable la reserva a que se refiere este precepto, cuando se trate de investigaciones sobre conductas previstas en los artículos 139, 139 Quáter, y 148 Bis del Código Penal Federal.

INFORMACION QUE SE PODRA PROPORCIONAR AL INEGI

De igual forma se podrá proporcionar al Instituto Nacional de Estadística y Geografía información de los contribuyentes para el ejercicio de sus atribuciones.

CONFIDENCIALIDAD DE LA INFORMACION COMUNICADA AL INEGI

La información comunicada al Instituto Nacional de Estadística y Geografía, le serán aplicables las disposiciones que sobre confidencialidad de la información determine el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, en términos de la Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica y de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

INFORMACION ESTADISTICA OBJETO DE DIFUSION PUBLICA

Sólo podrá ser objeto de difusión pública la información estadística que el Instituto Nacional de Estadística y Geografía obtenga con los datos a que se refiere el presente artículo.

EXCEPCIONES

La reserva a que se refiere el primer párrafo de este artículo no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquellos que se encuentren en los siguientes supuestos:

I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.

II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.

III. Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.

IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.

V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.

VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

VII. Cualquier autoridad, entidad, órgano u organismo de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, de la Federación, de las Entidades Federativas y de los municipios, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos, así como cualquier persona física, moral o sindicato, que reciban y ejerzan recursos públicos federales, que se encuentren omisos en la presentación de declaraciones periódicas para el pago de contribuciones federales propias o retenidas. Tratándose de este supuesto, también se publicará en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, el ejercicio y el periodo omiso.

VIII. Sociedades anónimas que coloquen acciones en el mercado de valores bursátil y extrabursátil a que se refiere la Ley del Mercado de Valores que no cumplan con la obligación de tramitar su constancia del cumplimiento de obligaciones fiscales.

IX. Personas físicas o morales que hayan utilizado para efectos fiscales comprobantes que amparan operaciones inexistentes, sin que dichos contribuyentes hayan demostrado la materialización de dichas operaciones dentro del plazo legal previsto en el artículo 69-B, octavo párrafo de este Código, salvo que el propio contribuyente, dentro del mismo plazo haya corregido su situación fiscal.

PUBLICACION DE INFORMACION EN LA PAGINA DE INTERNET DEL SAT

El Servicio de Administración Tributaria publicará en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquellos que se ubiquen en alguno de los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior. Los contribuyentes que estuvieran inconformes con la publicación de sus datos, podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga. La autoridad fiscal deberá resolver el procedimiento en un plazo de tres días, contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud correspondiente y, en caso de aclararse dicha situación, el Servicio de Administración Tributaria procederá a eliminar la información publicada que corresponda.

Comentarios al artículo 69

Reserva de declaraciones y datos

Es un Derecho Fundamental de los contribuyentes que de sus relaciones con el acreedor tributario se guarden sus secretos fiscales, toda vez que sólo le importan al fisco federal y a él mismo. Las excepciones que se encuentran en la norma obedecen al interés público, que siempre que sea auténtico deberá estar por encima del interés particular.

En el año 2020 se incorporaron las fracciones VII, VIII y IX que comprenden diversos casos de excepción a la reserva, como fueron los entes públicos tanto federales como locales, fondos, fideicomisos, sindicatos, personas físicas o morales, que hayan recibido recursos federales, siempre y cuando no presenten sus declaraciones periódicas de impuestos federales; las sociedades anónimas que coticen en bolsa de valores, siempre que no hayan solicitado su constancia de cumplimiento de obligaciones fiscales; y personas físicas y morales que no hayan demostrado la materialidad de sus operaciones en los casos de facturas que amparen operaciones falsas o simuladas.

Confidencialidad de información en revisiones de precios de transferencia

Destaca el contenido del párrafo referido a la confidencialidad que deben guardar las autoridades fiscales respecto de la información obtenida en materia de precios de transferencia, relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de “los comparables” utilizados para motivar la resolución y que sólo podrá ser revelada ante los Tribunales que conozcan de la impugnación en contra del acto de autoridad, y destaca porque no se entiende cómo se podrá cumplir con el requisito constitucional de motivación de los actos de autoridad en estos casos. Precisamente la demostración de los precios en operaciones comparables es lo que dará lugar a la determinación de un nuevo precio tratándose de estas operaciones. Si la resolución que determina la contribución no revela ni la identidad del sujeto comparado ni los “comparables”, en caso de inconformidad del contribuyente con el resultado ¿cómo podrá defenderse de tal acto de autoridad?

Ahora bien, en términos del último párrafo del artículo 21 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, antes de cerrar la instrucción la Sala solicitará la documentación y necesariamente la pondrá a la vista del actor para los efectos procesales de

su objeción, resultando inútiles todas las prevenciones anteriores para preservar la confidencialidad.

Derecho Fundamental de defensa adecuada del inculpado

El PJF ha resuelto que no sólo durante el proceso penal el fisco federal debe proporcionar información al Ministerio Público, en el caso de una querella contra un contribuyente, por sobre la reserva de información que prevé este numeral a fin de preservar el Derecho Fundamental a la adecuada defensa (ver Tesis: I.9o.P.90 P (10a.) "DEFENSA ADECUADA EN LA AVERIGUACION PREVIA. CRITERIO DE PONDERACION APLICABLE ENTRE ESTE DERECHO RECONOCIDO EN EL ARTICULO 20, APARTADO B, FRACCION VIII, DE LA CONSTITUCION FEDERAL Y EL INTERES PUBLICO QUE CONLLEVA EL SECRETO FISCAL PREVISTO EN EL ARTICULO 69 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION". Este criterio claramente podrá aplicar en la etapa de investigación del procedimiento penal acusatorio.

Buró de crédito fiscal

Las autoridades fiscales podrán proporcionar a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la SHCP, información de los créditos fiscales firmes de los contribuyentes. En otras palabras, se informará al buró de crédito respecto de contribuyentes que, según la SHCP, adeuden contribuciones; esto traerá dificultades para aquellos que deseen solicitar créditos bancarios. Es menester observar que los créditos fiscales a informar sólo son los firmes, característica de la que carecen los que estén sometidos a juicio.

Artículo 400-Bis del Código Penal Federal

Se exime a las autoridades fiscales del deber de reserva cuando intervengan en investigaciones de operaciones con recursos de procedencia ilícita previstos en dicho artículo.

Las conductas tipificadas para este delito son las que el sujeto realice por sí o por interpósita persona para adquirir, enajenar, administrar, custodiar, cambiar, depositar, dar en garantía, invertir, transportar o por cualquier medio, transferir recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, con conocimiento de que proceden o representan el producto de alguna actividad ilícita con alguno de los siguientes propósitos: ocultar o pretender ocultar, encubrir o impedir conocer el origen, localización, destino o propiedad de dichos recursos, derechos o bienes, o alentar alguna actividad ilícita con ellos.

Se entiende que son producto de una actividad ilícita: los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando existan indicios fundados o certeza de que provienen directa o indirectamente, o representan las ganancias derivadas de la comisión de algún delito, y no pueda acreditarse su legítima procedencia.

Las autoridades fiscales asistirán en el cobro y recaudación de los impuestos y sus accesorios exigibles por los Estados extranjeros en términos de sus respectivas legislaciones, cuando las autoridades fiscales extranjeras así lo soliciten, en los términos de los tratados internacionales de los que México sea parte, siempre que exista reciprocidad. Para estos efectos, los plazos de prescripción de los créditos fiscales extranjeros y de caducidad, así como la actualización, los recargos y las sanciones, se regirán por las leyes fiscales del Estado extranjero solicitante.

En el caso en que el impuesto y sus accesorios a que se refiere este artículo sean pagados en moneda nacional, será aplicable el tipo de cambio vigente al momento en que se efectúa el pago.

Comentarios al artículo 69-A

A Bélgica y Japón, entre otros, México tiene la obligación de asistirlos en el cobro y recaudación de sus impuestos y accesorios, según se desprende de los Tratados para Evitar la Doble Tributación en el Impuesto sobre la Renta que con ellos tiene celebrados.

El procedimiento de cobro que nuestro país emprenderá será el conocido como "procedimiento administrativo de ejecución". Creo necesario destacar el que se disponga que los plazos de prescripción de los créditos fiscales extranjeros y de caducidad, así como la actualización, los recargos y las sanciones, se regirán por las leyes fiscales del Estado extranjero solicitante, porque ello da pauta a reflexionar que los deudores tendrán derecho a promover en México los medios de defensa derivados del procedimiento de cobro, pudiendo hacer valer su derecho extranjero en territorio nacional.

También se deduce de la lógica jurídica y de la norma en comentario que no podrán combatir en nuestro territorio la legalidad de la determinación del crédito, toda vez que las autoridades mexicanas no pueden sustituirse en las facultades de la autoridad extranjera por hechos acaecidos fuera del territorio nacional, sin efectos en él y sujetos a leyes extranjeras, por lo que contra tales resoluciones no procederá ni el recurso de revocación ni el juicio de nulidad, según disposición expresa de los artículos 124, fracción IX del CFF, y 8, fracción XV de la LFPCA.

Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal

Esta Convención tuvo lugar en Estrasburgo el 25 de enero de 1998, modificada por el Protocolo de 2010 (París. 27-V-2010), y se publicó su aprobación por parte de México en el DOF del 31 de diciembre de 2011.

Esta asistencia es mucho más amplia que la otorgada en algunos de los Tratados para Evitar la Doble Tributación que tenemos firmados con otros países y consiste en que los Estados miembros del Consejo de Europa y los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) se prestarán asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales, incluyendo medidas adoptadas por órganos judiciales, ya sea si la persona afectada es residente o nacional de una parte o de cualquier otro Estado.

Dicha asistencia administrativa incluirá:

a) Intercambio de información, además de auditorías fiscales simultáneas y participación de auditorías en el extranjero;

b) Asistencia en el cobro, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares; y

c) La notificación o traslado de documentos.

México manifestó sus Reservas al Tratado y no prestará la asistencia en impuestos diferentes al ISR, IETU, IVA e IESPYS, por lo que queda excluida cualquier otra contribución, incluso las de las entidades federativas y del Distrito Federal. Estas Reservas están publicadas en el DOF del 31 de diciembre de 2011.

69-B- COMPROBANTES SIN CONTAR CON ACTIVOS, PERSONAL, INFRAESTRUCTURA, CAPACIDAD MATERIAL O NO LOCALIZADOS

Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

NOTIFICACION A TRAVES DE BUZON TRIBUTARIO

En este supuesto, procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de quince días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.

PRORROGA PARA APORTAR LA DOCUMENTACION E INFORMACION RESPECTIVA

Los contribuyentes podrán solicitar a través del buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de cinco días al plazo previsto en el párrafo anterior, para aportar la documentación e información respectiva, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro de dicho plazo. La prórroga solicitada en estos términos se entenderá concedida sin necesidad de que exista pronunciamiento por parte de la autoridad y se comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo previsto en el párrafo anterior.

VALORACION DE PRUEBAS Y DEFENSAS, NOTIFICACION DE RESOLUCION Y PUBLICACION DEL LISTADO DE CONTRIBUYENTES

Transcurrido el plazo para aportar la documentación e información y, en su caso, el de la prórroga, la autoridad, en un plazo que no excederá de cincuenta días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer y notificará su resolución a los contribuyentes respectivos a través del buzón tributario. Dentro de los primeros veinte días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional al contribuyente, misma que deberá

proporcionarse dentro del plazo de diez días posteriores al en que surta efectos la notificación del requerimiento por buzón tributario. En este caso, el referido plazo de cincuenta días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará el día siguiente al en que venza el referido plazo de diez días. Asimismo, se publicará un listado en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución.

EFECTOS DE LA PUBLICACION DEL LISTADO

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

PUBLICACION DE CONTRIBUYENTES QUE DESVIRTUEN LOS HECHOS Y DE LOS QUE OBTUVIERON RESOLUCION O SENTENCIA FIRMES

La autoridad fiscal también publicará en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, trimestralmente, un listado de aquellos contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como de aquellos que obtuvieron resolución o sentencia firmes que hayan dejado sin efectos la resolución a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, derivado de los medios de defensa presentados por el contribuyente.

PRESUNCION SIN EFECTOS

Si la autoridad no notifica la resolución correspondiente, dentro del plazo de cincuenta días, quedará sin efectos la presunción respecto de los comprobantes fiscales observados, que dio origen al procedimiento.

CORRECCION DE LA SITUACION FISCAL O ACREDITAR LA EFECTIVA ADQUISICION DE BIENES O RECEPCION DE SERVICIOS

Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el párrafo cuarto de este artículo, contarán con treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, mismas que deberán presentar en términos de este Código.

PERSONAS QUE NO ACREDITEN LA EFECTIVA PRESTACION DEL SERVICIO O ADQUISICION DE BIENES

En caso de que la autoridad fiscal, en uso de sus facultades de comprobación, detecte que una persona física o moral no acreditó la efectiva prestación del servicio o adquisición de los bienes, o no corrigió su situación fiscal, en los términos que prevé el párrafo anterior, determinará el o los créditos fiscales que correspondan. Asimismo, las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en este Código.

En este numeral se dan las herramientas al fisco federal para emprender el ataque frontal a quien trafique con las facturas falsas en su contenido y a quien las utilice; podrá ejercer las facultades de revisión electrónica para darle agilidad a su procedimiento. Es muy importante que este combate se lleve con éxito, toda vez que nuestro sistema tributario se sostiene por el ISR, por el IVA y por el IESPYS, y en cada uno de ellos las facturas son el eje para la determinación de las contribuciones. Es decir, la factura falsa, en regímenes como el nuestro, puede erosionar gravemente la base gravable y, en consecuencia, la recaudación.

Es importante distinguir entre una factura falsa en su forma y aquella que lo es de su contenido.

La primera simple y sencillamente no ha sido realmente expedida por contribuyente alguno, es prehecha y no soporta la más ligera de las revisiones; de inmediato es detectada.

Cuando los comprobantes eran impresos, la ingenuidad de muchos contribuyentes les hacía caer en manos de traficantes de facturas sin escrúpulos que simplemente copiaban facturas de algún contribuyente establecido y las llenaban de datos al gusto del consumidor. Con la generalización obligatoria de los comprobantes fiscales digitales por Internet estas facturas falsas deberán haber desaparecido.

Las facturas falsas en su contenido, por el contrario, sí son emitidas por empresas existentes en el momento de su expedición y reúnen todos los requisitos fiscales formales, pero su contenido es apócrifo, no es real, es simulado; la empresa emisora generalmente tiene pérdidas fiscales artificiales o reales creadas mediante planeaciones fiscales agresivas que no fueron detectadas en su momento por la autoridad fiscal, o saldos a favor en impuestos determinados ilegalmente o sencillamente son empresas fantasmas; la forma que da la ley para que el fisco pueda arribar a la conclusión de que una factura está emitida en estas condiciones es comprobar hechos objetivos, tales como: que no tiene activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparen tales comprobantes, lo que es un acierto legislativo, toda vez que la comprobación de la simulación es refractaria a la prueba directa.

En la exposición de motivos del Ejecutivo se explican las causas de esta adición legislativa y el daño que se le ocasiona a la recaudación federal por grupos que considera delincuenciales.

Este artículo está estrechamente vinculado con la nueva conducta típica delictiva contenida en el artículo 113 Bis del CFF, que dispone que se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión al que expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

No existe retroactividad en la aplicación de este numeral

Desde mi punto de vista, el procedimiento contenido en este numeral no es retroactivo, toda vez que se trata de una norma de procedimiento. El hecho de que iniciado el procedimiento aquí contemplado afecte a documentos (CFDI) emitidos con fecha anterior a la

reforma (2014), no implica que se esté aplicando retroactivamente alguna ley a hechos contemplados con anterioridad, sólo se está analizando la validez legal de los mismos en la fecha en que se aplica, a fin de determinar su validez en el ejercicio en el que el documento fue empleado.

Opinar lo contrario sería tanto como pensar que una orden de visita de auditoría no pudiera revisar ejercicios anteriores.

La Primera Sala de la SCJN al revisar la constitucionalidad de esta norma decidió que no existe aplicación retroactiva de la ley, en los términos expresados en la siguiente Tesis Jurisprudencial:

> **PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCION DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. EL ARTICULO 69-B DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVE, NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.** El precepto aludido prevé un procedimiento para que las autoridades presuman lainexistencia de las operaciones de los contribuyentes que hayan emitido comprobantesfiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directao indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar losbienes que amparan dichos comprobantes o cuando no se localice al contribuyente.Asimismo, establece que los terceros que hayan utilizado estos documentos para soportaruna deducción o un acreditamiento, tendrán un plazo para demostrar ante laautoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios, o paracorregir su situación fiscal. Ahora bien, el efecto del artículo 69-B del Código Fiscal de laFederación sólo consiste en permitir que se detecte a los contribuyentes que emitieronuna documentación sin que hubiera existido la operación o actividad que las soporte,pero ello no significa que se le quite validez a un comprobante, más bien evidencia unarealidad jurídica y es que las operaciones contenidas en esos comprobantes, que en sucaso hubieran sido utilizados, no cuentan con aquel soporte, por lo que si bien pudieronexpedirse con anterioridad a la entrada en vigor del precepto aludido, no por ese hechogozaban de eficacia, pues para ello necesitaban cumplir con los requisitos establecidosen los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación. En esas condiciones, si elcomprobante no se encuentra soportado, desde un principio, por una operación real,no puede considerarse que con el procedimiento en cuestión se modifique una situaciónpreviamente creada, cuando ésta ni siquiera existió, ya que a través de este procedimientosólo se evidencia la inexistencia de la operación, por lo que es claro que elartículo 69-B indicado no contraviene el principio de irretroactividad de la ley contenidoen el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
>
> Epoca: Décima Epoca. Registro: 2010275. Instancia: Segunda Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* . Libro 23. Octubre de 2015. Tomo II. Materia(s): Constitucional. Tesis: 2a./J. 132/2015 (10a.). Página: 1740.

Negativa en el juicio de amparo a conceder la suspensión de su aplicación

La Segunda Sala de la SCJN resolvió negar la concesión del otorgamiento de la suspensión en el juicio de amparo en contra de la aplicación del numeral en comento por considerar que se afectaría el interés social y contravendría disposiciones de orden público, "pues de concederse la medida cautelar se generaría la falsa creencia de que el contribuyente investigado ya desvirtuó la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas a través de los comprobantes fiscales, lo cual podría acarrear un daño a la colectividad, al desconocer la situación fiscal de los contribuyentes a quienes se atribuye la realización de este tipo de operaciones, aunado a que ocasionaría la imposibilidad –por los terceros relacionados– de acreditar la existencia de las operaciones amparadas en el documento fiscal, o bien, de corregir su situación fiscal. Por su parte, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación". (Ver Tesis: 2a./J. 88/2014 (10a.) "SUSPENSION EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACION DEL ARTICULO 69-B DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION."

Procedimiento

El procedimiento sufrió reformas según el DOF del 25 de junio de 2018 que consistieron básicamente en lo siguiente:

a) Se prevé prórroga de cinco días para que los contribuyentes (presuntos EFOS) presenten pruebas si el plazo de quince días no hubiera sido suficiente.

b) La autoridad tendrá un plazo de 50 días para dictar la resolución; antes de esta reforma tenía cinco días, lo que resultaba demasiado estrecho para resolver y motivó diversas controversias jurisdiccionales.

c) Si no resuelve dentro de los 50 días quedará sin efecto la presunción respecto de los comprobantes observados que dieron origen al procedimiento. Este último punto resuelve un problema de interpretación delicado antes de la reforma, a saber ¿todos los comprobantes del emisor estaban en predicamento sin importar período o fecha de su expedición? O ¿sólo los observados? La duda era válida toda vez que la norma en comentario en su párrafo quinto, antes cuarto, establece que con efectos generales las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno. Ahora sabemos que sólo los comprobantes observados.

d) La autoridad fiscal también procederá a publicar el listado de contribuyentes que hubieren desvirtuado los hechos imputados, a nivel administrativo o jurisdiccional.

Oportunidad para los receptores de los documentos (EDOS) de demostrar la materialidad de los actos o contratos celebrados

En el octavo párrafo de este artículo aparece como primera oportunidad para demostrar la materialidad, los 30 días siguientes a la publicación del listado definitivo de los emisores de facturas (EFOS).

La segunda oportunidad se presenta en el caso que las autoridades ejerzan sus facultades de comprobación contra el receptor de las facturas (EDOS), según el último párrafo del artículo en comento.

Sin embargo, por la reforma del 2020, este último plazo de defensa puede ser impráctico toda vez que a la empresa pudieron habérsele cancelado los certificados de los sellos digitales necesarios para emitir los CFDI, en términos del artículo 17-H fracción X de este Código.

Posible violación a la garantía de audiencia de los receptores de los comprobantes

La norma no contempla notificación personal de la presunción efectuada por la autoridad al receptor de los comprobantes, sólo contempla la publicación de la lista de contribuyentes emisores en el DOF y en la página de Internet del SAT.

A mi juicio, ninguna de estas publicaciones surte efectos de notificación legal para el receptor de los comprobantes; nótese la importancia de tal situación porque la declaración de inexistencia y su publicación detona un plazo de 30 días para que las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a tales comprobantes acudan ante la autoridad fiscal a comprobar la materialidad de la operación.

Creemos que para evitar la violación a la garantía de audiencia las autoridades podrían notificar mediante el Buzón Tributario a los receptores a fin de que se defiendan o autocorrijan su situación. Esta notificación sí incidiría en su esfera jurídica.

No obstante, si estos contribuyentes acudieron a comprobar la materialidad de la operación con la sola publicación en el DOF, sí les afectará a su situación fiscal si no comprueban dicha materialidad toda vez que se dieron por conocedores de los hechos.

Posibilidad de detectar operaciones falsas sin la aplicación de este artículo

Desde mi punto de vista las autoridades fiscales son competentes para arribar a la conclusión de que las operaciones son falsas o simuladas cuando lo hacen en el ejercicio de sus facultades de comprobación y lo culminan con la resolución que determine el crédito fiscal.

La determinación de simulación, falsedad o inexistencia por parte de las autoridades fiscales sin acudir a los tribunales civiles es posible legalmente desde la emisión del Código Fiscal de la Federación de 1938 que estableció las facultades expresas al fisco federal para determinar las contribuciones dejando inaplicable al Código Civil Federal de 1931, excepto para su supletoriedad.

Esa es la razón por la que el fisco federal puede aplicar por sí y ante sí, con fundamento en el actual artículo 50 del CFF la facultad de determinar falsedades o simulaciones en materia fiscal, desde luego con posterior control jurisdiccional.

También es la razón de que en el ejercicio de sus facultades de comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales pueda hacerlo sin necesidad de sujetarse a lo dispuesto por este artículo 69 B, que resulta en una facultad adicional. (Véase “FACULTADES DE COMPROBACION. AL EJERCERLAS LA AUTORIDAD FISCAL PUEDE

CORROBORAR LA AUTENTICIDAD DE LAS ACTIVIDADES O ACTOS REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE, A FIN DE DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SUS PRETENSIONES, SIN NECESIDAD DE LLEVAR A CABO PREVIAMENTE EL PROCEDIMIENTO RELATIVO A LA PRESUNCION DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES PREVISTO EN EL ARTICULO 69 B DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION". Jurisprudencia 2a./J.78/2019).

Oportunidad para los receptores de los documentos (EDOS) de demostrar la materialidad de los actos o contratos celebrados

En el octavo párrafo de este artículo aparece como primera oportunidad para demostrar la materialidad, los 30 días siguientes a la publicación del listado definitivo de los emisores de facturas (EFOS).

La segunda oportunidad se presenta en el caso que las autoridades ejerzan sus facultades de comprobación contra el receptor de las facturas (EDOS), según el último párrafo del artículo en comento.

Sin embargo, por la reforma del 2020, este último plazo de defensa puede ser impráctico toda vez que a la empresa pudieron habérsele cancelado los certificados de los sellos digitales necesarios para emitir CFDI, en términos del artículo 17-H fracción X de este Código.

69-B-BIS- PRESUNCION DE LA TRANSMISION INDEBIDA DEL DERECHO A DISMINUR PERDIDAS FISCALES

(Primer párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

La autoridad fiscal podrá presumir que se efectuó la transmisión indebida delderecho a disminuir pérdidas fiscales, cuando del análisis de la información con que cuenta en sus bases de datos, identifique que el contribuyente que cuente con ese derecho fue parte de una reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de un cambio de accionistas y, como consecuencia de ello, dicho contribuyente deje de formar parte del grupo al que perteneció.

SUPUESTOS DE PRESUNCION

La presunción señalada en el párrafo anterior podrá llevarse a cabo por la autoridad, siempre que advierta que el contribuyente que obtuvo o declaró pérdidas fiscales, haya actualizado cualquiera de los siguientes supuestos:

I. Obtenga pérdidas fiscales en alguno de los tres ejercicios fiscales siguientes al de su constitución en un monto mayor al de sus activos y que más de la mitad de sus deducciones derivaron de operaciones realizadas con partes relacionadas.

II. Obtenga pérdidas fiscales con posterioridad a los tres ejercicios fiscales declarados siguientes al de su constitución, derivadas de que más de la mitad de sus deducciones son resultado de operaciones entre partes relacionadas y las mismas se hubieren incrementado en más de un 50 por ciento respecto de las incurridas en el ejercicio inmediato anterior.

III. Disminuya en más del 50 por ciento su capacidad material para llevar a cabo su actividad preponderante, en ejercicios posteriores a aquél en el que declaró la pérdida fiscal,

como consecuencia de la transmisión de la totalidad o parte de sus activos a través de reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o porque dichos activos se hubieren enajenado a partes relacionadas.

IV. Obtenga pérdidas fiscales y se advierta la existencia de enajenación de bienes en la que se involucre la segregación de los derechos sobre su propiedad sin considerar dicha segregación al determinar el costo comprobado de adquisición.

V. Obtenga pérdidas fiscales y se advierta la modificación en el tratamiento de la deducción de inversiones previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, antes de que se haya realizado al menos el 50 por ciento de la deducción.

(Fracción VI. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

VI. Obtenga pérdidas fiscales y se adviertan deducciones cuya contraprestación esté amparada con la suscripción de títulos de crédito o cualquier otra figura jurídica, y la obligación adquirida se extinga mediante una forma de pago distinta a las previstas para efectos de las deducciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

DEFINICION DE GRUPO Y ACTIVIDAD PREPONDERANTE

Para efectos de lo dispuesto en este artículo, se entenderá por grupo, lo que al efecto establezca la Ley del Impuesto sobre la Renta, y por actividad preponderante, lo que al efecto establezca el Reglamento de este Código.

NOTIFICACION AL CONTRIBUYENTE A TRAVES DE BUZON TRIBUTARIO

(Cuarto párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Para efectos de lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, la autoridad fiscal notificará al contribuyente que obtuvo la pérdida fiscal a través de su buzón tributario, con objeto de que en un plazo de veinte días manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlo. Cuando el contribuyente realice las manifestaciones a que se refiere el presente párrafo, señalará la finalidad que tuvieron los actos jurídicos que dieron origen a la transmisión del derecho a la disminución de las pérdidas fiscales; a efecto de que la autoridad se encuentre en posibilidad de determinar que esa transmisión tuvo como objeto preponderante el desarrollo de su actividad empresarial y no la de obtener un beneficio fiscal.

PRORROGA PARA APORTAR INFORMACION Y DOCUMENTACION

(Quinto párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Los contribuyentes podrán solicitar a través de buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de diez días al plazo previsto en el cuarto párrafo de este artículo para aportar la información y documentación a que se refiere el citado párrafo, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro del plazo inicial de veinte días.

NOTIFICACION DE CONTRIBUYENTES CON RFC CANCELADO

Tratándose de contribuyentes que cuyo registro federal de contribuyentes se encuentre cancelado, la notificación se llevará a cabo con el contribuyente que sea titular de los derechos y obligaciones de la sociedad. En caso de que los derechos y obligaciones a su vez

se encuentren transmitidos a otro contribuyente, la notificación se hará con el último titular de tales derechos y obligaciones.

PLAZO PARA LA VALORACION DE PRUEBAS Y DEFENSAS HECHAS VALER POR EL CONTRIBUYENTE

(Párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

La autoridad fiscal valorará las pruebas y defensas hechas valer por el contribuyente en un plazo que no excederá de seis meses, contado a partir de que venza el plazo a que se refiere el cuarto párrafo del presente artículoo, en su caso, el plazo de prórroga solicitado y notificará a través de buzón tributario la resolución mediante la cual se señale si el contribuyente desvirtuó o no, los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlo. La autoridad fiscal dentro de los primeros diez días del mencionado plazo de seis meses podrá requerir información adicional al contribuyente a fin de que se le proporcione a más tardar dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del requerimiento de información.

RECURSO DE REVOCACION

En contra de la resolución que emita la autoridad fiscal de conformidad con este artículo procederá recurso de revocación.

PUBLICACION DE LISTADO DE CONTRIBUYENTES QUE NO HAYAN DESVIRTUADO LOS HECHOS

La autoridad publicará en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y en el Diario Oficial de la Federación, un listado de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y que por tanto, se encuentran definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los treinta días posteriores a la notificación de la resolución a que se refiere este artículo.

EFECTO DE LA PUBLICACION

La publicación a que se refiere el párrafo anterior, tiene como efecto confirmar la transmisión indebida de las pérdidas fiscales obtenidas por el contribuyente que las generó, así como la improcedencia de su disminución por el contribuyente que corresponda.

APLICACION DE TASAS DE RECARGOS

Cuando los contribuyentes que hubieren disminuido indebidamente pérdidas fiscales corrijan su situación fiscal dentro de los treinta días siguientes a la publicación del listado a que se refiere este artículo, podrán aplicar las tasas de recargos por prórroga determinada conforme a la Ley de Ingresos de la Federación por el plazo que corresponda.

CONTRIBUYENTE QUE NO HUBIERE CORREGIDO SU SITUACION FISCAL

(Párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, cuando el contribuyente no hubiere corregido su situación fiscal, la autoridad estará en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación en términos del artículo 42, fracción IX de este Código. Lo anterior, sin perjuicio de las sanciones que en su caso procedan en términos de este Código, así como de considerar que la transmisión del derecho a la disminución de la pérdida fiscal en

términos del presente artículo es un acto simulado para efecto de los delitos previstos en este Código.

Comentarios al artículo 69-B BIS

Transmisión indebida del derecho a amortizar pérdidas fiscales. Motivos de la reforma

Este artículo fue adicionado al CFF a partir del 1 de junio de 2018, fecha de su publicación en el DOF con motivo de una Iniciativa presentada por un diputado del PRI, que tenía como principal motivo combatir el robo de hidrocarburos; se denominó “Iniciativa con proyecto de decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Aduanera, del Código Penal Federal y de la Ley Federal para prevenir y sancionar los delitos cometidos en materia de hidrocarburos”.

En la parte correspondiente a las pérdidas fiscales se adujo que éstas han crecido desde 2007 hasta llegar a un saldo pendiente de disminuir de $2’220,156 al año de 2016; también se adujo que las autoridades han detectado que en muchos casos el incremento se debe a pérdidas que se generan sin tener sustancia o una razón de negocios así como que mediante planeaciones se buscan eludir las restricciones para su disminución, para lo cual participan en reestructuras o reorganizaciones corporativas que les llevan a concretar la transmisión de las pérdidas fiscales, contraviniéndose el espíritu que el legislador les asignó al dotarlas de un carácter personalísimo. Que para evitar la evasión fiscal mediante estos actos se plantea que la autoridad fiscal tendrá la facultad de presumir la transmisión indebida de pérdidas fiscales cuando el contribuyente deje de formar parte del grupo económico al que perteneció cuando se generó la pérdida mediante cualquier figura jurídica de reestructuración que sea la causa de salida de dicho grupo.

Los senadores aprobaron la minuta pero incorporaron en sus motivos algo muy importante par a la seguridad jurídica de los contribuyentes, a saber, que la facultad otorgada a la autoridad no se ejerciera si se comprobaba que la transmisión de la empresa que sufrió las pérdidas fiscales había sido objeto de una reestructuración, fusión, escisión o cambio de control accionario que no persiguiera únicamente un objetivo fiscal para erosionar la base del impuesto por parte de otros accionistas y sin que existiera una razón de negocios, motivos que no aparecen en el texto expres o de la ley.

¿Es correcto el concepto de transmisión de pérdidas fiscales?

No es correcto. Se debió haber dicho “transmisión del derecho a deducir las pérdidas fiscales”. En la acepción de derecho contenida en el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española “transmitir” es enajenar, ceder o dejar a alguien un derecho u otra cosa. En este contexto las pérdidas fiscales no son susceptibles de ser transmitidas porque sólo son un resultado numérico obtenido de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas por la LISR. En la reforma para 2021 se corrigió este error y ahora se aduce “derecho a” deducir pérdidas fiscales.

La LISR dispone que este derecho sea personalísimo del contribuyente y prohíbe que *el derecho a deducirlas* (o amortizarlas) pueda ser transmitido a otra persona según establece en su artículo 57. Los actos tendientes a vulnerar esa disposición serán en fraude a la ley y

con la aplicación del artículo 5-A de este Código la autoridad fiscal podrá ajustar a la realidad esta situación.

No está por demás recordar la siguiente tesis aislada del Tribunal Federal de Justicia Administrativa:

> **INTERPRETACION DE LAS NORMAS FISCALES. NO PUEDE SER TAL QUE CONDUZCA A UN FRAUDE A LA LEY O A UN ABUSO DEL DERECHO** . La interpretación de las normas fiscales, sancionada por el artículo 5o del Código Fiscal de la Federación, si bien prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, son de aplicación estricta, por lo cual nuestro máximo Tribunal ha señalado que se debe partir del texto de la norma para realizar su interpretación por cualquiera de los métodos de interpretación jurídica, esto no significa que se deba realizar un análisis interpretativo fragmentario, aislado y parcializado del texto de la norma. Así, de aceptar que bajo nuestra legislación pueda subsistir el fraude a la ley o el abuso del derecho, extendiéndose por “fraude a la ley”, la realización de uno o una serie de actos lícitos que respetan el texto de la ley, pero no su sentido y por “abuso del derecho”, la forma de ejecutar o ejercer un derecho que contraviene el espíritu o principios del Derecho: “summun ius, summa injuria”, se llegaría al extremo de permitir a los particulares so pretexto de interpretaciones letristas, que mediante una serie de actos jurídicos, evadan el imperio de la ley y su sentido.
>
> Juicio Contencioso Administrativo Núm. 30376/07-17-06-9. Resuelto por la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 23 de octubre de 2009, por unanimidad de votos. Magistrada Instructora: Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara. Secretaria: Lic. Griselda Velasco López.
>
> VI-TASR-VI-4. RTFJFA. Sexta Epoca. Año III. No. 25. Enero de 2010, p. 247.

Este derecho es personal del contribuyente que las sufra y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. La excepción está en la escisión, donde sí se permite siguiendo ciertas reglas.

La LISR en su artículo 58, a efectos de impedir la transmisión de este derecho a terceros, regula la deducción (amortización) de las pérdidas fiscales en varios supuestos:

1. En escisión donde se permite la transmisión siempre que se divida la pérdida entre la sociedad escindente y las escindidas, en la proporción y reglas que señala el texto legal.

2. En fusión, donde la fusionante sólo podrá disminuir la pérdida fiscal con cargo a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida. Desde luego la fusionada no puede transmitir el derecho a la amortización de las pérdidas que tenga al momento de la fusión.

3. En el caso de cambio de los socios o accionistas que posean el control de una sociedad, lo que ocurre cuando cambian los tenedores, directa o indirectamente, de más del

50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de la sociedad de que se trate, en uno o más actos realizados dentro de un periodo de tres años.

En este último supuesto obsérvese que el contribuyente sigue siendo el mismo que sufrió la pérdida fiscal, por lo que en estricto sentido no se encuentra transmitiendo su derecho de amortización a ningún tercero. En estos casos no se limita el derecho a la amortización, con excepción de que el contribuyente haya tenido ingresos en los tres últimos ejercicios anteriores al cambio de socios o accionistas que resulten menores al monto actualizado de las pérdidas, caso en el que sólo podrá disminuir las pérdidas contra las utilidades fiscales correspondientes a la explotación de los mismos giros en los que se produjeron las pérdidas.

Facultad de presunción de transmisión indebida de pérdidas fiscales

El mecanismo utilizado por el legislador para evitar esta transmisión es dotar a la autoridad de una facultad para presumir que existe transmisión indebida del derecho a deducir las pérdidas fiscales cuando el contribuyente que sufrió la pérdida salga del grupo al que pertenecía con motivo de una reestructuración, escisión o fusión de sociedades de la que fue parte o bien, de un cambio de accionistas, siempre que se haya actualizado alguno de los seis supuestos que menciona.

El intento de evitar la transmisión abarca desde la directa hasta la indirecta; me explico, la transmisión directa de este derecho es imposible jurídicamente toda vez que nadie puede “enajenar o ceder” el derecho a las pérdidas para ser aprovechadas por quien no las sufrió, primero, porque, no están en el comercio y segundo, porque el artículo 57 de la LISR lo prohíbe expresamente.

Lo que ataca la norma es la transmisión indirecta mediante mecanismos jurídicos de planeación, como la fusión, la escisión, la reestructuración corporativa y siempre que salga del grupo al que perteneció cuando sufrió la pérdida. Cuando lo buscado es el aprovechamiento de la pérdida fiscal resulta evidente que estaremos ante un fraude de ley que intenta eludir la prohibición del aprovechamiento personalísimo de ellas, como en el caso de la adquisición de empresas “cascarón” cuyo único “activo” es tener pérdidas fiscales.

También es “transmisión” indirecta cuando estamos ante la simple venta de acciones de los accionistas originales de la sociedad que las sufrió a otros inversionistas cuando menos en un 51%. Estos nuevos inversionistas pueden aprovechar –indirectamente– las pérdidas siempre que cumplan los requisitos contenidos en el artículo 57 de la LISR y no se esté en presencia de un fraude a la ley.

Concepto de Grupo en el impuesto sobre la renta

La definición se encuentra en los artículos 24 y 161 de la LISR, para residentes nacionales o extranjeros respectivamente, considerándose “grupo” el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos un 51%.

Los seis supuestos causales

La facultad atribuida a la autoridad de presumir la transmisión indebida del derecho a deducir las pérdidas está condicionada a que se materialice alguno de los seis supuestos aquí contemplados, siendo entonces válido afirmar que las pérdidas generadas por alguna hipótesis diferente no hacen nacer dicha facultad al fisco.

Aun cuando los seis supuestos deben haber provenido de la experiencia recurrente de la autoridad fiscal, no se entiende la autolimitación que establece el legislador al mencionarlos como únicas hipótesis pues pareciera que estos supuestos de generación de la pérdida son artificiosos o con matices de ilegalidad y habría que penalizarlos. Pero no llega hasta allá porque entonces habría que evitar su deducción en la propia empresa que las generó, lo que no se encuentra en la norma.

En el artículo 58 de la LISR están las limitaciones del aprovechamiento de las pérdidas en función del **giro;** en este 69-B Bis son las limitaciones en función del **origen** de las pérdidas. Si éstas se originaron por los motivos aducidos en su primer párrafo, no serán amortizables.

Ahora bien, aún y dándose todos los supuestos referidos, si estamos en presencia de una razón de negocios, donde el derecho a la amortización de las pérdidas no sea el único o principal objetivo buscado por las partes, la autoridad no ejercerá su facultad de presumir que la “transmisión” de las pérdidas sea indebida. Esta justificación no se encuentra en el texto normativo vigente del 1 de junio de 2018 hasta el 31 de diciembre de 2020, sino en la Exposición de Motivos de los Sen adores al aprobar la minuta de la Iniciativa de los Diputados. Sabemos que la SCJN no le da efectos contundentes a la interpretación de lo que se exponga en el proceso legislativo, conocido como espíritu del legislador, pero es mejor que los senadores lo hayan plasmado a que no estuviera expresado.

Y esto es así porque la comparecencia del contribuyente interesado ante el fisco para aclarar la situación, dada la redacción de la norma que establece una presunción *iure et de iure* , materializados los supuestos causales no hay nada que aclarar, excepto la razón de negocios.

Procedimiento

Como se puede observar, el procedimiento otorga el derecho a la audiencia del particular para desvirtuar lo observado por la autoridad. Pero la forma en que se redactó la norma nos lleva a una presunción *iure et de iure* , es decir que no admite prueba en contrario; si se dan las hipótesis de la norma se ocasiona la consecuencia de considerar transmitidas indebidamente el derecho a amortizar las pérdidas.

Entonces pareciera que sólo se acude a desvirtuar que no se esté en alguna de las hipótesis, lo cual no significa ninguna defensa para el contribuyente que sí se coloque en alguna de ellas.

Con la reforma de 2021 nace una importante defensa para el contribuyente consistente en que deberá señalar mediante escrito la finalidad que tuvieron los actos jurídicos que dieron origen a la transmisión del derecho a la disminución de las pérdidas fiscales a efecto de que la autoridad se encuentre en posibilidades de determinar que esa transmisión tuvo como objeto preponderante el desarrollo de su actividad empresarial y no la de obtener un beneficio fiscal. Aquí se plasmó en definitiva la argumentación que los senadores expresaron en la Exposición de Motivos de la reforma fiscal del 1 de junio de 2018. Si el procedimiento llega a la conclusión de que se está en las hipótesis penalizadas por la ley se le otorga al

fisco la descomunal facultad de privar del derecho a amortizar las pérdidas a un contribuyente que las sufrió o “al que corresponda”.

Como sabemos, las presunciones son reacciones del legislador ante el fraude a la ley o los actos jurídicos indirectos que dotan a las autoridades fiscales de instrumentos o facultades para combatir tales actos, llegando, como en este caso, a privar de derechos a un contribuyente. Su constitucionalidad deberá ser estudiada a la luz de los criterios de proporcionalidad y equidad, pero ese es otro tema.

Quedaría en duda la efectividad de la consecuencia contenida en este artículo porque, después de realizados todos los actos jurídicos de planeación, si quien amortiza la pérdida es el mismo contribuyente que la sufrió ¿cómo se puede considerar jurídicamente transmitido el derecho a deducir la pérdida? Este es precisamente el efecto que persigue el numeral en comentario, penal izar al grupo de interés diverso del original quien pretendidamente iba a aprovechar las pérdidas generada por aquel grupo.

Por otra parte, por la redacción del último párrafo del numeral en comentario, si el contribuyente no se corrige, la autoridad ejercerá sus facultades de revisión electrónica para hacer valer las consecuencias fiscales del rechazo a la deducción de las pérdidas. En otras palabras, la presunción existente en este numeral no opera de pleno derecho por el solo hecho de que las autoridades fiscales consideren ilegal la transmisión del derecho de deducir las pérdidas, sino que se hace necesario que ejerza sus facultades de comprobación mediante la revisión electrónica y aplique la presunción.

Grave es la última parte del artículo que cambió de redacción. Antes disponía: “Lo anterior sin perjuicio de las sanciones que en su caso procedan en términos de este Código, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal”. Y ahora dispone: “Lo anterior, sin perjuicio de las sanciones que en su caso procedan en términos de este Código, **así como de considerar que la transmisión del derecho a la disminución de la pérdida fiscal en términos del presente artículo es un acto simulado para efectos de los delitos previstos en este Código.** ”.

Esta última parte, a mi juicio, debe de ser analizada a la luz del Derecho Penal, puesto que un acto jurídico simulado es aquél que nada tiene de real y no existe por el simple enunciado en la norma. Si los actos en que incurrió el contribuyente son simulados obviamente su conducta puede ser penalizada; pero si no incurrió en ellos, sino que todo lo hecho haya sido real, no puede calificarse de simulada a su conducta por mera disposición del legislador.

El procedimiento aquí descrito ¿se podrá aplicar a partir de su vigencia que es el 2 de junio de 2018 a las reestructuraciones, fusiones, escisiones o cambio de accionistas acontecidos en fechas anteriores que incurrieron en alguna de las seis hipótesis contempladas en el nuevo artículo?

Desde mi punto de vista, no, puesto que los actos jurídicos realizados con anterioridad a su vigencia crearon situaciones concretas al amparo de la ley y sus efectos y consecuencias fueron lícitas no pudiendo ser desconocidas por la reforma legal que dota a la autoridad de una facultad que pretende adicionarles un efecto presunto de transmisión de ciertos derechos que no estaba contemplado cuando se celebró la operación. Claramente estamos ante una norma que concede una facultad de corte sustantivo, no de mero procedimiento, al presumir la existencia de una transmisión de ciertos derechos.

No es el caso de la declaración de inexistencia de operaciones ilícitas contempladas en el artículo 69-B del CFF porque no fueron operaciones reales; no se puede decir que se trata

de situaciones legales previamente creadas cuando ni siquiera existieron.

Ahora bien, no confundir este comentario con la facultad que siempre ha tenido el fisco de impugnar operaciones cuando considere que existe violación al artículo 57 de la LISR por haber ten ido como objetivo transmitir el derecho a las pérdidas fiscales.

Esquema reportable

Recordemos que la transmisión del derecho a la deducción de las pérdidas fiscales es objeto de reporte según el artículo 199, fracción III, de este código.

69-B-TER- INFORMACION Y DOCUMENTACION DE TERCEROS COLABORADORES FISCALES

Las autoridades fiscales podrán recibir y, en su caso, emplear la información y documentación que proporcionen terceros colaboradores fiscales, para substanciar el procedimiento previsto en el artículo 69-B del presente Código, así como, para motivar las resoluciones de dicho procedimiento, en términos del artículo 63 de este Código.

CONCEPTO DE TERCERO COLABORADOR FISCAL

Se considera tercero colaborador fiscal a aquella persona que no ha participado en la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, pero que cuenta con información que no obre en poder de la autoridad fiscal, relativa a contribuyentes que han incurrido en tales conductas y que voluntariamente proporciona a la autoridad fiscal la información de la que pueda disponer legalmente y que sea suficiente para acreditar dicha situación. La identidad del tercero colaborador fiscal tendrá el carácter de reservada en términos del artículo 69 de este Código.

SORTEOS EN LOS QUE EL TERCERO COLABORADOR FISCAL PODRA PARTICIPAR

El tercero colaborador fiscal podrá participar en los sorteos previstos en el artículo 33-B de este Código, siempre que la información y documentación que proporcione en colaboración de la autoridad fiscal sean verificables. Asimismo, en la lista definitiva que se publique en términos del artículo 69-B, cuarto párrafo del presente Código, serán identificadas las empresas que facturan operaciones simuladas que se hayan conocido en virtud de la información proporcionada por el tercero colaborador fiscal.

Comentarios al artículo 69-B-TER

La figura del “tercero colaborador fiscal” parece ser tomada de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, donde se permite y estimula la colaboración en la persecución de dicho fenómeno delictivo, obviamente con sus diferencias, toda vez que en este nuevo artículo del CFF no se requiere que el tercero colaborador haya sido parte de la estructura delictiva de las empresas factureras.

Claro está que si formara parte y hubiera una investigación de tal tipo podría ser tratado con los beneficios penales que conllevan ser colaborador en materia de esta clase de delitos,

tomando en cuenta que la emisión de las facturas con contenido falso es delincuencia organizada a partir del 1 de enero de 2020.

Por otra parte, cuesta trabajo pensar en un colaborador de este tipo que tenga información a la “que legalmente tenga acceso”, como indica el texto legal. Por ende los trabajadores u otros terceros que se encuentren incidentalmente o por razón de sus funciones, con información de la organización delictiva no estarán en posesión de ella legamente. Esta limitante reducirá la efectividad de lo perseguido por la norma.

CAPITULO II
DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS

69-C- SOLICITUD DE ADOPCION DEL ACUERDO CONCLUSIVO

(5) Cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

MOMENTO EN QUE SE PUEDE SOLICITAR LA ADOPCION DEL ACUERDO CONCLUSIVO

(Segundo párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta dentro de los veinte días siguientes a aquél en que se haya levantado el acta final, notificado el oficio de observaciones o la resolución provisional, según sea el caso, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.

CASOS EN QUE NO PROCEDERA LA ADOPCION DE ACUERDO CONCLUSIVO

(Tercer párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

No procederá la solicitud de adopción de un acuerdo conclusivo en los casos siguientes:

I. Respecto a las facultades de comprobación que se ejercen para verificar la procedencia de la devolución de saldos a favor o pago de lo indebido, en términos de lo dispuesto en los artículos 22 y 22-D de este Código.

II. Respecto del ejercicio de facultades de comprobación a través de compulsas a terceros en términos de las fracciones II, III o IX del artículo 42 de este Código.

III. Respecto de actos derivados de la cumplimentación a resoluciones o sentencias.

IV. Cuando haya transcurrido el plazo de veinte días siguientes a aquél en que se haya levantado el acta final, notificado el oficio de observaciones o la resolución provisional, según sea el caso.

V. Tratándose de contribuyentes que se ubiquen en los supuestos a que se refieren el segundo y cuarto párrafos, este último en su parte final, del artículo 69-B de este Código.

Comentarios al artículo 69-C

Se inaugura con estos artículos, 69-C al 69-H, un método novedoso de solución de controversias de los Acuerdos Conclusivos con la intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y operará en las revisiones de escritorio o gabinete, en las visitas domiciliarias de auditoría y en las revisiones electrónicas donde participará la PRODECON como amigable componedor; será un facilitador y un testigo, no un árbitro.

Tomando en cuenta que las disposiciones de sustancia de la norma tributaria no son susceptibles de negociación, los Acuerdos Conclusivos giran alrededor de la consecuencia y efectos de los hechos ante el imperativo de la norma, a fin de coincidir en el criterio de su aplicación, no para suavizarla, endurecerla o ignorarla. En otras palabras, sólo se podrá acordar sobre la interpretación de los hechos y sus efectos fiscales sin transgredir la norma tributaria. Estos acuerdos no pueden ser utilizados para modificar la ley, por muy severa que parezca.

El motivo que los detone será la petición del contribuyente revisado y a partir de que se califique un hecho u omisión por parte de la autoridad. Esta calificación es normal que aparezca en la última acta parcial de auditoría, en el acta final, en el oficio de observaciones, y en la liquidación provisional en las revisiones electrónicas; sin embargo, dado que la autoridad a partir de 2014 tiene la obligación de ir informando de hechos u omisiones conforme avance la revisión, según dispone el artículo 42, último párrafo, podrá darse el caso de que el contribuyente solicite un acuerdo de esta naturaleza antes de que se levante alguna de las mencionadas actas. Si en alguna acta parcial levantada antes de la última parcial se califican hechos u omisiones, también procederá la solicitud de celebrar el acuerdo conclusivo.

Este acuerdo podrá ser parcial o total, dependiendo que se solicite por uno o más de los hechos u omisiones observados.

En la reforma de 2021 se acotó el plazo para solicitar la celebración del acuerdo conclusivo a 20 días después del levantamiento del acta final o de la notificación del oficio de observaciones o de la resolución provisional, según el tipo de revisión efectuada; según la Exposición de Motivos del Ejecutivo, este límite del plazo es para evitar alargar los procedimientos o los pagos a cargo del contribuyente.

En esta reforma se incorporaron como causas de improcedencia de la solicitud de acuerdo conclusivo cinco hipótesis en la parte final del artículo porque, a juicio del Ejecutivo, debido a la naturaleza de las facultades ejercidas en tratándose de devoluciones, compulsas, de cumplimiento de sentencias, o para evitar dilaciones tratándose de la notificación de los créditos fiscales, y desde luego es improcedente cuando se trate de EFOS y EDOS.

Normas reglamentarias a que se somete la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

La actuación de la PRODECON está sujeta a su Ley Orgánica, su Estatuto Orgánico publicado en el DOF de 24 de julio de 2020 y los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la PRODECON publicados en el DOF de 27 de mayo de 2014.

El contribuyente que opte por el acuerdo conclusivo lo tramitará a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. En el escrito inicial deberá señalar los hechos u omisiones que se le atribuyen con los cuales no esté de acuerdo, expresando la calificación que, en su opinión, debe darse a los mismos, y podrá adjuntar la documentación que considere necesaria.

PLAZO PARA ATENDER LA SOLICITUD

Recibida la solicitud, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo de veinte días, contado a partir del requerimiento, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo; los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho acuerdo.

MULTA A LA AUTORIDAD REVISORA QUE NO ATIENDA EL REQUERIMIENTO

En caso de que la autoridad revisora no atienda el requerimiento a que se refiere el párrafo anterior procederá la imposición de la multa prevista en el artículo 28, fracción I, numeral 1, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Comentarios al artículo 69-D

Este artículo contiene el inicio del procedimiento de la solución de la controversia, otorgando una nueva facultad a la PRODECON, a fin de que participe como “facilitador y testigo”, no como árbitro. Los Acuerdos Conclusivos tienen la naturaleza jurídica de una amigable composición y no la de un arbitraje.

Siendo opcional para el contribuyente iniciar este procedimiento, también es para la autoridad aceptarlo o no. Lo que no puede hacer es rehusarse a comparecer en la composición, so pena de una multa de cinco a 10 salarios mínimos vigentes en el Distrito Federal.

Es facultad de la autoridad **(i)** aceptar o no los términos en que se plantea el acuerdo; **(ii)** ofrecer los fundamentos y motivos por los que no acepta; o **(iii)** expresar los términos en que lo aceptaría.

69-E- PLAZO PARA LA PRODECON PARA CONCLUIR EL PROCEDIMIENTO

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, una vez que acuse recibo de la respuesta de la autoridad fiscal, contará con un plazo de veinte días para concluir el procedimiento a que se refiere este Capítulo, lo que se notificará a las partes. De concluirse el procedimiento con la suscripción del Acuerdo, éste deberá firmarse por el contribuyente y la autoridad revisora, así como por la referida Procuraduría.

MESAS DE TRABAJO DE LA PRODECON

Para mejor proveer a la adopción del acuerdo conclusivo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente podrá convocar a mesas de trabajo, promoviendo en todo momento la

emisión consensuada del acuerdo entre autoridad y contribuyente.

Comentarios al artículo 69-E

El método para llevar a cabo la amigable composición será mediante mesas de trabajo entre las partes y la PRODECON y no podrá exceder del plazo de 20 días. Si no se concluye a satisfacción de las partes, continuarán las fases legales del procedimiento, salvo que se hayan otorgado prórrogas solicitadas por las partes. Si la PRODECON no considera necesario que se celebren mesas de trabajo, será un procedimiento meramente documental.

Vale la pena decir que en estas resoluciones pueden existir terceros perjudicados y no se prevé sean llamados a comparecer, como –entre otros– el caso de los trabajadores para efecto de su participación de las utilidades en las empresas, lo cual es más visible aún si éstos opusieron objeciones a la determinación de la utilidad gravable.

69-F- PLAZOS QUE SUSPENDE EL PROCEDIMIENTO DE ACUERDO CONCLUSIVO

(Artículo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

El procedimiento de acuerdo conclusivo suspende los plazos a que se refieren los artículos 46-A, primer párrafo; 50, primer párrafo; 53-B y 67, sexto párrafo de este Código, a partir de que el contribuyente presente ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la solicitud de acuerdo conclusivo y hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento previsto en este Capítulo.

Comentarios al artículo 69-F

Esta suspensión opera para los 12 meses que debe durar la auditoría, los seis meses que tiene la autoridad para emitir la resolución así como los cinco años para que opere la caducidad de las facultades del fisco.

69-G- CONDONACION DE MULTAS A CONTRIBUYENTES QUE HAYAN SUSCRITO UN ACUERDO CONCLUSIVO

El contribuyente que haya suscrito un acuerdo conclusivo tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Las autoridades fiscales deberán tomar en cuenta los alcances del acuerdo conclusivo para, en su caso, emitir la resolución que corresponda. La condonación prevista en este artículo no dará derecho a devolución o compensación alguna.

Comentarios al artículo 69-G

Aquí se contiene el verdadero beneficio del Acuerdo Conclusivo: la condonación del 100% de las multas. De otra manera pierde interés acercarse a una amigable composición si no se

puede obtener algún beneficio, tomando en cuenta que las disposiciones de sustancia de la norma tributaria no son susceptibles de negociación. Se acuerda sobre la consecuencia y efectos de los hechos ante el imperativo de la norma, a fin de coincidir en el criterio de su aplicación, no para suavizarla, endurecerla o ignorarla.

Si un contribuyente cree tener la razón, pero enfrenta un criterio adverso de la autoridad, vale la pena optar por un Acuerdo Conclusivo para tratar de convencer a la autoridad; si no lo logra no perdió nada, tiene expeditas las vías legales de defensa.

Pero si no tiene la razón y sí cometió la conducta omisiva en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, el Acuerdo Conclusivo puede auxiliarlo en autocorregir su situación y no pagar multas.

Esta condonación es para la primera vez que acuda a los Acuerdos Conclusivos; a partir de la segunda ocasión pagará una multa del 20% o del 30% de las contribuciones omitidas, dependiendo de que autocorrija su situación antes del levantamiento del acta final o del oficio de observaciones, o después de tales actos, pero antes de que se determinen las contribuciones en una liquidación.

69-H- NO PROCEDERA MEDIO DE DEFENSA ALGUNO

(Primer párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

En contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad no procederá medio de defensa alguno ni procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación; cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles. Los acuerdos de referencia sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes.

Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, ni procederá el juicio a que se refiere el artículo 36, primer párrafo de este Código, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos.

Comentarios al artículo 69-H

Esta disposición otorga la validez parecida a la que tienen las sentencias ejecutoriadas.

Para regularizar la situación fiscal, si los contribuyentes están de acuerdo con lo negociado con las autoridades, se deben cubrir las diferencias mediante la presentación de declaraciones complementarias por corrección fiscal. Cuando lo haya hecho, la PRODECON formaliza la situación redactando el Acuerdo Conclusivo que será firmado por las partes.

Vale la pena comentar que si no se llega a celebrar el Acuerdo Conclusivo con las autoridades, los documentos que se hayan acompañado para su negociación, que no se hayan ofrecido y pres entado durante el procedimiento de revisión o dentro del plazo de 20 días, ante las autoridades fiscales y únicamente ante la PRODECON en el procedimiento especial, pueden ser objetados en el juicio correspondiente. Sin embargo, como una excelente oportunidad procesal, esas probanzas sí podrán presentarse en el Juicio de Nulidad de Resolución Exclusiva de Fondo que lo permite según el artículo 58-24 de la LFPCA que dispone:

58-24 En el juicio de resolución exclusiva de fondo, serán admisibles únicamente las pruebas que hubieren sido ofrecidas y exhibidas en:

I. El procedimiento de comprobación del que derive el acto impugnado;

II. El procedimiento de Acuerdos Conclusivos regulado en el Código Fiscal de la Federación, o

III. El recurso administrativo correspondiente.

TITULO IV

DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES

CAPITULO I DE LAS INFRACCIONES

70- APLICACION DE MULTAS

La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

ACTUALIZACION POR PAGO EXTEMPORANEO

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del artículo 17-A de este Código.

AJUSTE DE CANTIDADES

Para efectuar el pago de las cantidades que resulten en los términos de este artículo, las mismas se ajustarán de conformidad con el décimo párrafo del artículo 20 de este Código.

REDUCCION DE MULTAS A CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN DE INCORPORACION FISCAL

Las multas que este Capítulo establece en por cientos o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima, que se deban aplicar a los contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se considerarán reducidas en un 50%, salvo que en el precepto en que se establezcan se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes.

MULTAS QUE SE MODIFIQUEN POR REFORMA LEGAL

Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.

ACTUALIZACION DE MULTAS Y CANTIDADES ESTABLECIDAS EN LA LEY ADUANERA

El monto de las multas y cantidades en moneda nacional establecidas en la Ley Aduanera se actualizarán conforme a las disposiciones establecidas en el artículo 17-A de este Código, relativas a la actualización de cantidades en moneda nacional que se establecen en este ordenamiento.

Comentarios al artículo 70

Derecho Fiscal Sancionador

El estudio de las infracciones en materia fiscal se encuadra más dentro del estudio del Derecho Penal que del Fiscal; es el estudio de una parte del Derecho represivo de conductas ilícitas en materia tributaria. El contribuyente que comete ilícitos tributarios puede ser sancionado con penas corporales o con penas pecuniarias; del sustantivo “pena” deriva la denominación de esta rama del Derecho.

Los elementos de la infracción tributaria son los mismos que los del delito, al grado de que, parafraseando la definición de éste, se puede decir que la infracción tributaria es la conducta típica, culpable, antijurídica y punible con pena pecuniaria y algunas ocasiones con clausura preventiva, prevista en la ley.

El fundamento constitucional de la imposición de las multas se encuentra en los artículos 21 y 22 constitucionales y, en consecuencia, no se le pueden aplicar los principios de proporcionalidad y equidad a que hace referencia el artículo 31 de la misma Carta Magna, a pesar de que equivocadamente el legislador, en el artículo 2 de este Código, les impute artificialmente la naturaleza jurídica de una contribución.

Por cierto, dada la deficiente redacción del artículo 21 del máximo ordenamiento se ha llegado a cuestionar que sea el fundamento constitucional para que la autoridad administrativa pueda imponer sanciones por actos violatorios a ordenamientos diferentes a los reglamentos de policía y buen gobierno, únicos a los que hace referencia.

La doctora Margarita Lomelí Cerezo defiende la postura de que sí es el fundamento, haciendo un interesante estudio de los antecedentes de la norma en su libro *Derecho Fiscal Represivo* (Editorial Porrúa, S.A., México, 1979), cuya lectura recomiendo. Su criterio continúa vigente aun después de la reforma penal constitucional del 18 de junio de 2008, porque la norma no cambió su redacción en esa parte.

Por disponer el artículo 5 del CFF la aplicación estricta de las disposiciones fiscales en las infracciones y sanciones, a pesar de ser Derecho Penal, no admite la aplicación supletoria del Código Penal Federal. Sin embargo, por esta misma disposición se puede afirmar que la interpretación de las infracciones y sanciones sí puede admitir los principios de Derecho Penal, por ejemplo, *in dubio pro reo* , *nulla penae sine lege* , *presunción de inocencia, no autoincriminación, non bis in ídem,* etc. (Ver Tesis Jurisprudencial P./J. 43/2014 (10a.) “PRESUNCION DE INOCENCIA. ESTE PRINCIPIO ES APLICABLE AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, CON MATICES O MODULACIONES.”) así como la Jurisprudencia del Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito PC.IA. J/159A (10a.) “PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDAD RESARCITORIA. AL CUMPLIR LOS REQUISITOS PARA CONSIDERARLO PARTE DEL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR, LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE TIPICIDAD Y PRESUNCION

DE INOCENCIA, POR LO QUE LA CARGA DE LA PRUEBA SOBRE EL DAÑO O PERJUICIO CAUSADO AL ERARIO RECAE EN LA AUTORIDAD FISCALIZADORA.”.

Al respecto, el Pleno de la SCJN ha emitido la interesante Jurisprudencia P/J. 99/2006 que reza así:

DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR. PARA LA CONSTRUCCION DE SUS PROPIOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES ES VALIDO ACUDIR DE MANERA PRUDENTE A LAS TECNICAS GARANTISTAS DEL DERECHO PENAL, EN TANTO AMBOS SON MANIFESTACIONES DE LA POTESTAD PUNITIVA DEL ESTADO. De un análisis integral del régimen de infracciones administrativas, se desprende que el derecho administrativo sancionador posee como objetivo garantizar a la colectividad en general, el desarrollo correcto y normal de las funciones reguladas por las leyes administrativas, utilizando el poder de policía para lograr los objetivos en ellas trazados. En este orden de ideas, la sanción administrativa guarda una similitud fundamental con las penas, toda vez que ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico; en uno y otro supuesto la conducta humana es ordenada o prohibida. En consecuencia, tanto el derecho penal como el derecho administrativo sancionador resultan ser dos inequívocas manifestaciones de la potestad punitiva del Estado, entendida como la facultad que tiene éste de imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos. Ahora bien, dada la similitud y la unidad de la potestad punitiva, en la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo sancionador puede acudirse a los principios penales sustantivos, aun cuando la traslación de los mismos en cuanto a grados de exigencia no pueda hacerse de forma automática, porque la aplicación de dichas garantías al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza. Desde luego, el desarrollo jurisprudencial de estos principios en el campo administrativo sancionador -apoyado en el Derecho Público Estatal y asimiladas algunas de las garantías del derecho penal- irá formando los principios sancionadores propios para este campo de la potestad punitiva del Estado, sin embargo, en tanto esto sucede, es válido tomar de manera prudente las técnicas garantistas del derecho penal.

PRECEDENTES:

Acción de inconstitucionalidad 4/2006. Procurador General de la República. 25 de mayo de 2006.

El Tribunal Pleno, el quince de agosto en curso, aprobó, con el número 99/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a quince de agosto de dos mil seis.

El Derecho fiscal sancionador, a mi juicio, por tratarse de una actividad punitiva del Estado es derecho administrativo.

Multas fijas

Las disposiciones que conforman este Capítulo han sido combatidas constitucionalmente con éxito por los contribuyentes, a grado tal que los golpes de la jurisprudencia del PJF han erradicado casi en su totalidad las multas fijas que tradicionalmente existieron en este apartado. Las que subsisten escondidas no tardarán en desaparecer.

Aplicación independiente de las multas

El artículo en comentario precisa la aplicación de las multas en forma independiente al cobro de las contribuciones y de las sanciones penales impuestas por las autoridades judiciales. Las multas a que hace referencia son las que imponen las autoridades administrativas por infracción a las disposiciones fiscales; es la típica sanción pecuniaria.

Actualización de las multas

Con la finalidad de que las multas no pierdan su carácter de severidad por el sólo paso del tiempo, la ley autoriza su actualización cuando no son cubiertas en tiempo. La actualización procede a partir de la fecha en que se impuso la multa y no cuando se cometió la infracción.

Reducción de multa al 50% a quienes tributen en el régimen de incorporación

Si las multas se aplican a contribuyentes sujetos al régimen de pequeños contribuyentes, se les reducirán en 50%, a menos que exista una multa menor que resulte aplicable.

Aplicación de la pena menor futura

Se introduce legislativamente el principio de Derecho Penal de aplicación de la pena menor futura, con la condición de que la sanción fiscal aún no hubiera sido impuesta cuando ocurrió la modificación legal, a diferencia de la sanción penal que es disminuida sin importar que ya haya sido impuesta mediante la sentencia condenatoria en los términos del artículo 56 del Código Penal Federal.

Disminución de multas formales durante 2021

Durante el año de 2021 los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

70-A- REDUCCION DE MULTAS Y RECARGOS A CONTRIBUYENTES

Cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, las autoridades fiscales hubieren determinado la omisión total o parcial del pago de contribuciones, sin que éstas incluyan las retenidas, recaudadas o trasladadas, el infractor podrá solicitar los beneficios que este artículo otorga, siempre que declare bajo protesta de decir verdad que cumple todos los siguientes requisitos:

I. Haber presentado los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales.

II. Que no se determinaron diferencias a su cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10%, respecto de las que hubiera declarado o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en un 10% a las realmente sufridas, en caso de que las autoridades hubieran ejercido facultades de comprobación respecto de cualquiera de los tres últimos ejercicios fiscales.

III. Derogada

IV. Haber cumplido los requerimientos que, en su caso, le hubieren hecho las autoridades fiscales en los tres últimos ejercicios fiscales.

V. No haber incurrido en alguna de las agravantes a que se refiere el artículo 75 de este Código al momento en que las autoridades fiscales impongan la multa.

VI. No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones penales, por delitos previstos en la legislación fiscal o no haber sido condenado por delitos fiscales.

VII. No haber solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

REQUERIMIENTO DE DATOS AL INFRACTOR

Las autoridades fiscales para verificar lo anterior podrán requerir al infractor, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la fecha en que hubiera presentado la solicitud a que se refiere este artículo, los datos, informes o documentos que considere necesarios. Para tal efecto, se requerirá al infractor a fin de que en un plazo máximo de quince días cumpla con lo solicitado por las autoridades fiscales, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, no será procedente la reducción a que se refiere este artículo. No se considerará que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

REDUCCION DE LAS MULTAS EN 100% Y APLICACION DE TASA DE RECARGOS POR PRORROGA

Las autoridades fiscales, una vez que se cercioren que el infractor cumple con los requisitos a que se refiere este artículo, reducirán el monto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales en 100% y aplicarán la tasa de recargos por prórroga determinada conforme a la Ley de Ingresos de la Federación por el plazo que corresponda.

PLAZO PARA PAGAR EL ADEUDO

La reducción de la multa y la aplicación de la tasa de recargos a que se refiere este artículo, se condicionará a que el adeudo sea pagado ante las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se le haya notificado la resolución respectiva.

Sólo procederá la reducción a que se refiere este artículo, respecto de multas firmes o que sean consentidas por el infractor y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación, así como respecto de multas determinadas por el propio contribuyente. Se tendrá por consentida la infracción o, en su caso, la resolución que determine las

contribuciones, cuando el contribuyente solicite la reducción de multas a que se refiere este artículo o la aplicación de la tasa de recargos por prórroga.

Lo previsto en este artículo no constituye instancia y las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares.

Comentarios al artículo 70-A

Condonación forzosa

Este numeral contiene lo que en la doctrina se conoce como “facultades regladas”, es decir, si el contribuyente reúne los requisitos, la autoridad deberá conceder la reducción o revocación de la multa. Estamos frente a una hipótesis de condonación forzosa. No se trata de facultades discrecionales, es decir, al libre arbitrio de la autoridad, puesto que la redacción ordena que una vez cubiertos los requisitos y cerciorada de ello la autoridad, reducirán las multas en un 100%. La referencia final de que lo previsto no constituye instancia y que no podrá impugnarse la resolución que dicte la autoridad, sólo puede referirse a medios de defensa ordinarios, pero no al juicio de amparo, porque el contenido genera derechos para el contribuyente que reúna tales requisitos; su no concesión es violatoria de Derechos Fundamentales.

71- RESPONSABLES EN LA COMISION DE INFRACCIONES

Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este Código las personas que realicen los supuestos que en este Capítulo se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

Comentarios al artículo 71

Culpables de la infracción

Aquí se presencia con claridad el elemento de la culpabilidad en las infracciones tributarias (de las que se sancionan pecuniariamente, porque las que se sancionan con pena corporal tienen sus propias reglas de responsabilidad en el artículo 95 de este Código).

La culpa es el elemento fundamental de la responsabilidad y puede ser definida como la conducta reprochable del sujeto infractor. Puede haber culpa por comisión y culpa por omisión.

Es práctica administrativa común y de aceptación generalizada imponer la sanción a la persona moral, en el caso de sociedades; sin embargo, éstas no realizan conductas, sino sus representantes legales o sus factores o dependientes, según el caso, quienes son los que debieran ser sancionados si las conductas son ilícitas.

La persona moral es sujeto de la contribución y responsable de cubrirla; pero no pueden serle imputadas con el mismo carácter sanciones por infracciones de las que no es responsable por estar ontológicamente impedida de realizar conductas, que sólo pueden ser atribuidas a personas físicas.

A partir de la Reforma Penal federal y procesal penal nacional se pueden imponer a las personas jurídicas algunas o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan intervenido en la comisión de delitos listados en el artículo 11 Bis del CPF, entre los que se encuentran el contrabando y su equiparable previstos en los artículos 102 y 105 del CFF, Defraudación Fiscal y su equiparable, previstos en los artículo 108 y 109 del CFF y el delito previsto en el artículo 113 Bis relativo a la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

72- OBLIGACION DE FUNCIONARIOS PUBLICOS DE COMUNICAR OMISIONES

Los funcionarios y empleados públicos que en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicarán a la autoridad fiscal competente para no incurrir en responsabilidad, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que tengan conocimiento de tales hechos u omisiones.

Tratándose de funcionarios y empleados fiscales, la comunicación a que se refiere el párrafo anterior la harán en los plazos y forma establecidos en los procedimientos a que estén sujetas sus actuaciones.

EXCEPCIONES

Se libera de la obligación establecida en este artículo a los siguientes funcionarios y empleados públicos:

I. Aquellos que de conformidad con otras leyes tengan obligación de guardar reserva acerca de los datos o información que conozcan con motivo de sus funciones.

II. Los que participen en las tareas de asistencia al contribuyente previstas por las disposiciones fiscales.

Comentarios al artículo 72

Obligación de los funcionarios públicos de denunciar hechos infractores

La norma indica que los funcionarios públicos incurrirán en responsabilidad cuando no pongan en conocimiento de la autoridad fiscal competente hechos u omisiones que puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales.

La responsabilidad a que se refiere esta norma es la contemplada en el artículo 47 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y podrán ser sancionados en los términos del artículo 53 del mismo ordenamiento con: apercibimiento, amonestación, suspensión, destitución del puesto, sanción económica o inhabilitación temporal para desempeñar empleos, cargos o comisiones en el servicio público.

73- PAGO ESPONTANEO, FUERZA MAYOR Y CASO FORTUITO

No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

III. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

ACCESORIOS A CARGO DE FUNCIONARIOS PUBLICOS, NOTARIOS O CORREDORES

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.

Comentarios al artículo 73

Excluyentes de responsabilidad

Las excluyentes de responsabilidad reguladas por el artículo son: **(i)** el caso fortuito y la fuerza mayor y **(ii)** el cumplimiento espontáneo.

Las leyes no definen el caso fortuito y la fuerza mayor, las dan por sabidas; existe una sabia tesis del Tribunal Fiscal de la Federación que, atendiendo a la doctrina, la aplica en el caso de multas administrativas:

> **MULTAS. LA FUERZA MAYOR JUSTIFICA SU INAPLICACION CUANDO ES ACREDITADA.** El artículo 73, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, establece que no se impondrán multas cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito, sin embargo tomando en cuenta que para que se determine la existencia de la fuerza mayor, según la doctrina, deben coincidir diversos elementos, como son: el que el obstáculo que impide el cumplimiento de un deber jurídico sea provocado por un fenómeno de la naturaleza o un hecho de persona con autoridad pública; que además sea general, este elemento no se exige cuando se trata de una obligación que se cumple por una ejecución de hecho personal; que sea insuperable, esto es, que haga imposible de

manera definitiva el cumplimiento de la obligación; asimismo imprevisible, es decir, que no pueda denotarse el obstáculo, ni anticiparse en forma alguna, previsible pero inevitable, o sea, que siendo el acontecimiento que impide el cumplimiento de la obligación previsible, quede fuera de la capacidad del obligado el evitarlo, con los consecuentes resultados de una falta o infracción. Todo lo cual conforme al artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles debe ser acreditado por el actor, en tanto que la fuerza mayor se hace valer como excluyente de responsabilidad, cuando se ha cometido una infracción por su existencia, no procediendo por ello la sanción correspondiente; pero si alguno de estos elementos no se surte o no es demostrado por el promovente en el juicio de nulidad, no se puede concluir la causa de fuerza mayor como justificación del incumplimiento de una obligación fiscal, procediendo por tanto confirmar la aplicación de la multa procedente.

Recurso de Apelación No. 100(A)-II-1389/96/755/95. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 14 de noviembre de 1997, por mayoría de tres votos a favor y dos en contra. Magistrado ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega. Secretaria: Lic. Irma Flores Martínez.

(Tesis aprobada en sesión de 14 de noviembre de 1997). RTFF. Año XI. No. 127. Julio de 1998. Págs. 107 a 130.

También resultan ilustrativas las siguientes tesis: “MULTAS.- Cuando la infracción se comete por causa de fuerza mayor o caso fortuito, no procede su imposición”. RTFF. Año IV. No. 47. Noviembre de 1991, así como “MULTAS.- No procede su imposición cuando se incurra en infracción por causa de fuerza mayor”. RTFF. Año VII. No. 73. Enero de 1994. Págs. 41 y 42.

Por otra parte, la definición de espontaneidad no se da, sino que se optó por acudir a la descripción de hipótesis de no espontaneidad por exclusión, con el peligro que ello encierra cuando las hipótesis son demasiado vagas o genéricas, como en el caso de las mencionadas en la fracción II en las que no distingue si la orden de auditoría o “cualquier otra gestión” para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, por ejemplo, es por el mismo ejercicio en que se incurrió en la infracción (corregida extemporáneamente) o para cualquier ejercicio, ya que el legislador parece no distinguir. Este es el peligro, por ello, cada caso concreto deberá ser analizado e interpretado para saber si se está en presencia de un cumplimiento espontáneo o no.

74- CONDONACION DE MULTAS

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

Comentarios al artículo 74

Facultad discrecional de condonar multas

Este es un caso típico de facultades discrecionales, a diferencia de la facultad reglada que comenté en el artículo 70-A. Si bien es cierto la resolución recaída a la solicitud no admite ningún medio de defensa ordinario, también es verdad que mediante la obligación de fundar y motivar su resolución las autoridades fiscales deben explicar las causas en caso de negativa. Es claro que, aun concedido el amparo, éste sólo podrá ser para que la autoridad motive la negativa, pero no para que necesariamente se acepte la condonación solicitada.

Aquí el legislador no debió delegar sus facultades al SAT a fin de dotarlo de facultades para la procedencia de condonación al 100% de las multas. No obstante, habrá de esperar la emisión de tales reglas, porque podrán ser de obligatorio cumplimiento para ella misma y ser facultades regladas.

En caso de no haberse cometido la infracción y haber consentido tácitamente con la multa por haber dejado pasar el término para la impugnación, sólo queda recurrir a la reconsideración o revocación por gracia contemplada en el artículo 36.

75- FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LA RESOLUCION POR LA QUE SE IMPONGA UNA MULTA

Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

AGRAVANTES

I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:

a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este Código.

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.

b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.

c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

d) Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.

f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.

g) Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

III. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.

(Fracción V. adicionada a partir del 1o. de enero de 2021)

V. Asimismo, se considera agravante que los contribuyentes no den cumplimiento a lo dispuesto por los artículos 76, fracciones IX y XII, 76-A, 90, penúltimo párrafo, 110, fracción XI, 179, 180, 181 y 182 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

APLICACION DE LA MULTA MAYOR

(Anterior fracción V. que pasa a ser fracción VI. a partir del 1-I-2021)

VI. Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

DECLARACIONES Y AVISOS

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

REDUCCION DE LAS MULTAS POR PRONTO PAGO

(Anterior fracción VI. que pasa a ser fracción VII. a partir del 1-I-2021. Reformada a partir del 1-I-2021)

VII. En el caso de que la multa se pague dentro de los 30 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera, ni cuando se presente el supuesto de disminución de la multa previsto en el séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento, así como el supuesto previsto en el artículo 78, de este Código.

Comentarios al artículo 75

Fundamento y motivo de las multas

La obligación constitucional de fundar y motivar los actos de autoridad se encuentra reiterada aquí para el caso de las multas. Esto significa que una multa fiscal, por leve que se considere, debe contener los motivos y razones que la justifiquen, para que de esta manera no se deje en estado de indefensión e incertidumbre jurídica al particular y quede fehacientemente acreditado por la autoridad que la multa decretada no es excesiva, pues tal obligación deviene taxativamente del artículo 22 constitucional.

Los Tribunales, no la generalidad, han considerado que la imposición de la multa mínima, cuando están determinadas entre una máxima y una mínima, no requiere de motivación, toda vez que no se podría imponer menor sanción. Sin embargo, cuando las multas señaladas en las leyes son de tal magnitud –incluso las mínimas– que resultan excesivas, debe analizarse su constitucionalidad, también debe analizarse si no se le dan reglas a la autoridad para individualizar la sanción, como las condiciones económicas del infractor, la forma en que acontecieron los hechos infractores, el dolo, la mala fe, la negligencia, impericia o el error, por ejemplo.

Modalidades de las infracciones tributarias

Las agravantes señaladas en la disposición son muy claras, quizá sólo merezca comentario el concepto de comisión de la infracción en forma continuada, contemplada por la fracción IV. El CFF no define las modalidades de las infracciones tributarias, por lo que siguiendo una tesis de la Segunda Sala de la SCJN dictada en la contradicción 29/98, aplicando analógicamente los conceptos de Derecho Penal, se dice que infracción instantánea es aquella que se consuma en un solo acto, agotando el tipo, cuyos efectos pueden o no prolongarse en el tiempo; la infracción continua, si la acción u omisión se prolonga sin interrupción por más o menos tiempo y la continuada, en la hipótesis de pluralidad de acciones que integran una sola infracción en razón de la unidad de propósito delictivo e identidad de lesión jurídica.

Agravantes y atenuantes

El legislador incurre en una impropiedad cuando sólo regula las agravantes pero no las atenuantes, lo que no se corrige con los límites entre las penas mayor y menor. Y no se corrige porque aun habiendo pena mayor existen agravantes. En mi opinión, cuando un contribuyente sea sancionado sin que se le reconozcan situaciones de particular significado, como ignorancia, complejidad o dificultad en el cumplimiento, lejanía, falta de asesoría, grave deterioro económico, entre muchas otras, que pudieran ser atenuantes, la multa será excesiva en términos del artículo 22 constitucional. Y no estoy hablando de la individualización de la sanción para la imposición de la pena menor, sino de la inexistencia de atenuantes para, incluso, disminuir las sanciones a cantidades simbólicas.

Para el año 2021 se incorporaron como agravantes las siguientes obligaciones incumplidas:

– No obtener ni conservar la documentación comprobatoria de precios de transferencia.

– No aplicar los métodos para determinar los precios de transferencia.

– No presentar las declaraciones informativas maestra, local o país por país.

Una sola multa

Por otra parte, la autoridad está obligada a imponer una sola multa cuando con un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal sancionables en lo particular, pero tal precepto legal no tiene el alcance de conminar a la autoridad a fincar una sola sanción cuando por un acto u omisión se infrinjan distintas disposiciones de leyes diversas de naturaleza fiscal, por cuanto estas últimas son autónomas entre sí teniendo previstas sus propias infracciones; entonces, sólo la transgresión a diversas disposiciones legales cometidas a un mismo ordenamiento legal es susceptible de sancionarse con una sola multa, que corresponderá a la infracción cuyo monto sea mayor.

76- MULTAS POR INFRACCIONES QUE ORIGINEN OMISION EN EL PAGO DE CONTRIBUCIONES

Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.

PAGO DE CONTRIBUCIONES OMITIDAS

Cuando el infractor pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 de este Código, según sea el caso, se aplicará la multa establecida en el artículo 17, primer párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará la multa establecida en el artículo 17, segundo párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

MULTA POR REMANENTE DE CONTRIBUCIONES OMITIDAS

Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos del segundo y tercer párrafos de este artículo, aplicarán el porcentaje que corresponda en los términos del primer párrafo de este artículo sobre el remanente no pagado de las contribuciones.

PAGO TOTAL O PARCIAL DE LAS MULTAS

El pago de las multas en los términos del segundo y tercer párrafos de este artículo, se podrá efectuar en forma total o parcial por el infractor sin necesidad de que las autoridades dicten resolución al respecto, utilizando para ello las formas especiales que apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

DEVOLUCIONES, ACREDITAMIENTOS O COMPENSACIONES INDEBIDOS

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 70 de este Código.

REDUCCION A MULTAS PAGADAS DENTRO DE LOS 45 DIAS SIGUIENTES A LOS EFECTOS DE LAS NOTIFICACIONES

Si el infractor paga las contribuciones omitidas o devuelve el beneficio indebido con sus accesorios dentro de los 45 días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la resolución respectiva, la multa se reducirá en un 20% del monto de las contribuciones omitidas. Para aplicar la reducción contenida en este párrafo, no se requerirá modificar la resolución que impuso la multa.

MULTAS POR PERDIDAS FISCALES MAYORES A LAS REALES

Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En caso de que aún no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, no se impondrá multa alguna. En el supuesto de que la diferencia mencionada no se hubiere disminuido habiendo tenido la oportunidad de hacerlo, no se impondrá la multa a que se refiere este párrafo, hasta por el monto de la diferencia que no se disminuyó. Lo dispuesto para los dos últimos supuestos se condicionará a la presentación de la declaración complementaria que corrija la pérdida declarada.

MULTA POR DISMINUCION DE PERDIDAS FISCALES IMPROCEDENTES

Cuando se hubieran disminuido pérdidas fiscales improcedentes y como consecuencia de ello se omitan contribuciones, la sanción aplicable se integrará por la multa del 30% al 40% sobre la pérdida declarada, así como por la multa que corresponda a la omisión en el pago de contribuciones.

DISMINUCION DE MULTAS PARA CONTRIBUYENTES CON OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

(Décimo párrafo derogado a partir del 1o. de enero de 2021)

Derogado

Proceso Legislativo 2021 *Multas relacionadas con precios de transferencia y ajuste a plazo*

MULTA POR REGISTRO INCORRECTO DE DEUDAS PARA AJUSTE ANUAL POR INFLACION ACUMULABLE

Cuando la infracción consista en no registrar o registrar incorrectamente las deudas para los efectos del cálculo del ajuste anual por inflación acumulable a que hace referencia el artículo 44 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la multa será de 0.25% a 1.00% del monto de las deudas no registradas.

Comentarios al artículo 76

Comisión de infracciones que generan otra infracción

Este numeral contiene, en su redacción actual, una hipótesis de comisión de infracciones que a la vez son generadoras de otra infracción, la de omitir contribuciones. Es curiosa la descripción del tipo infractor, pues no se sanciona por omitir contribuciones como una conducta autónoma, sino que precisa de la existencia de otras infracciones que a su vez generen aquella omisión.

Un ejemplo de configuración de la hipótesis contemplada lo tenemos en la falta de presentación de una declaración donde se tuvo que enterar impuesto. La infracción de no presentar la declaración generó la omisión en el pago del impuesto, es decir, de otra infracción.

Pero si se presentó la declaración y no se pagó la contribución, no se encuadra en el tipo contemplado en la norma en comento. La infracción es la contemplada en la fracción IV del artículo 81, si se trata de la omisión de un pago provisional y sancionado con la multa contemplada en el artículo 82, fracción IV, es decir, de $9,661 a $19,321, en algunos casos. Por la omisión del impuesto anual no aparece disposición expresa que la sancione, excepción hecha de las hipótesis contempladas en la norma en comentario.

Este numeral es el que ha sufrido más reformas ante los embates jurisdiccionales porque contempló multas fijas declaradas inconstitucionales por la SCJN.

El artículo en comentario dio lugar a varias jurisprudencias, entre ellas la número 10/1995 (9a.) (PLENO), publicada en el *Semanario Judicial de la Federación* del mes de julio de 1995. Tomo II. Pág. 19.

> **MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.** Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que lo motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31 fracción IV de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras que el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual de manera invariable e inflexible propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

El artículo 17 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente contiene multas fijas

Dice así el artículo:

> **17.** Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y antes de que se les notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación.
>
> Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.
>
> Así mismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

Como se observa, tanto el 20% como el 30% señalados son multas fijas. Si un contribuyente aplica el artículo podría acudir al juicio de amparo por su declarada inconstitucionalidad (en el momento procesal adecuado) y solicitar la devolución de la multa cubierta.

Multas sobre contribuciones actualizadas

No se aplican multas sobre contribuciones actualizadas; eso se debe a la decisión del PJF de considerar inconstitucional la disposición que así lo establecía, toda vez que la naturaleza jurídica de las multas fiscales es la de que representen penas pecuniarias aplicables al sujeto

activo de una infracción de carácter fiscal; son de carácter represivo o intimidatorio que tienen el propósito de castigar las violaciones cometidas por el infractor de la ley fiscal; esto es, no tienen un propósito satisfaciente sino uno predominantemente aflictivo o represivo, para aplicarse porque la violación se ha producido y constituye una pena o castigo que se impone al infractor; de ahí que al imponerla sobre la contribución omitida actualizada se viola lo dispuesto por el artículo 22 de la Constitución por tratarse de una multa excesiva.

Doble multa en caso de disminución de pérdidas fiscales

A mi juicio, existe una doble multa por un solo hecho, contemplada en el antepenúltimo párrafo de la disposición en comentario, puesto que infracciona por la disminución de pérdidas (que es el hecho infractor) y por el importe de la contribución no cubierta por tal disminución. El mismo hecho tuvo dos consecuencias que no pueden ser sancionadas simultáneamente por el principio del *non bis in idem* .

Este punto de vista no es soportado por la Jurisprudencia de la SCJN 2a./J.134/2019 (10a.) que considero equivocada:

> **MULTA POR LA OMISION EN EL ENTERO DE CONTRIBUCIONES. EL ARTICULO 77, FRACCION III, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL PREVER UNA AGRAVANTE DE AQUELLA, NO VULNERA EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM, ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 23 DE LA CONSTITUCION FEDERAL.** De la lectura de los artículos 76 y 77, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se advierte que a través del primero el legislador estableció que cuando derivado de una o más infracciones se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, se aplicará una multa del 55% al 75% del monto de la contribución no pagada. Por su parte, la fracción III del artículo 77 dispone que cuando se incurra en la agravante a que se refiere el artículo 75, fracción III, del mismo ordenamiento, su comisión tendrá como consecuencia adicional a la imposición de la sanción prevista en el artículo 76 indicado, la aplicación de un incremento a la multa del 50% al 75% del monto de la contribución no enterada. Ahora bien, el hecho de establecer una agravante respecto de una infracción no significa que se estén imponiendo dos sanciones sobre la misma conducta, porque de estimarse lo contrario se tendría que concluir que todas las normas que plantean agravantes tienen un vicio de inconstitucionalidad. En consecuencia, el artículo 77, fracción III, aludido, al señalar que el porcentaje de la multa se considere sobre el mismo parámetro, a saber, el monto de la contribución omitida, no vulnera el principio non bis in idem establecido en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al tratarse de un parámetro elegido por el legislador con base en su libertad configurativa, lo cual no se encuentra prohibido por la Carta Magna. Incluso, permite que la autoridad administrativa pueda imponer las sanciones derivadas del incumplimiento en el pago de los conceptos a que hacen alusión, en atención a la gravedad de la conducta infractora del gobernado y a la cuantía del concepto omitido, ya que pueden imponerse sanciones más altas en los casos en que el bien jurídico tutelado sea de mayor importancia

y el monto omitido sea más elevado, y de menor cuantía cuando el bien jurídico tutelado sea de menor trascendencia y su monto sea más bajo.

77- AUMENTOS A LAS MULTAS

En los casos a que se refiere el artículo 76 de este Código, las multas se aumentarán conforme a las siguientes reglas:

I. De un 20% a un 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracción IV del artículo 75 de este Código.

II. De un 60% a un 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguna de los agravantes señalados en la fracción II del artículo 75 de este Código.

III. De un 50% a un 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracción III del artículo 75 de este Código.

Tratándose de los casos comprendidos en los párrafos primero, segundo y tercero del artículo anterior, el aumento de multas, a que se refiere este artículo, se determinará por la autoridad fiscal correspondiente, aun después de que el infractor hubiera pagado las multas en los términos del artículo precedente.

Comentarios al artículo 77

Reducción de multa

La hipótesis de reducción de la multa se da sólo por pronto pago.

Consecuencias de las agravantes

Este artículo contiene las consecuencias de considerar agravada una infracción.

Agravante que encierra una conducta que es en sí misma una infracción

Llama la atención la deficiente técnica legislativa cuando califica de agravante a una conducta que en sí misma es una infracción. El caso de no enterar las contribuciones retenidas o recaudadas se sanciona por el artículo 76; es una infracción en sí misma. Sin embargo, los artículos 75, fracción III y 77, fracción I, inciso c), y último párrafo de esta fracción, consideran como agravante a la misma conducta, al mismo tipo básico de la infracción. Es decir, una infracción ya sancionada se considera agravada por sí misma, sin necesidad de conducta adicional que la agrave. Es error de técnica legislativa porque si el legislador consideró a esta infracción como grave, la debió sancionar en mayor medida por sí misma, sin imputarle un agravante posterior que es la misma conducta. La calificativa se diferencia de los elementos básicos de la infracción por ser un elemento concurrente o complementado; si la calificativa es además el elemento básico, se descubre el error de

técnica legislativa con trascendencia en la sanción. En mi apreciación no procedería la agravante. La SCJN resolvió jurisprudencialmente [Tesis: 2a./J. 134/2019 (10a.)] en sentido contrario al aquí expuesto:

> **MULTA POR LA OMISION EN EL ENTERO DE CONTRIBUCIONES. EL ARTICULO 77, FRACCION III, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL PREVER UNA AGRAVANTE DE AQUELLA, NO VULNERA EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM, ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 23 DE LA CONSTITUCION FEDERAL.** De la lectura de los artículos 76 y 77, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, se advierte que a través del primero el legislador estableció que cuando derivado de una o más infracciones se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, se aplicará una multa del 55% al 75% del monto de la contribución no pagada. Por su parte, la fracción III del artículo 77 dispone que cuando se incurra en la agravante a que se refiere el artículo 75, fracción III, del mismo ordenamiento, su comisión tendrá como consecuencia adicional a la imposición de la sanción prevista en el artículo 76 indicado, la aplicación de un incremento a la multa del 50% al 75% del monto de la contribución no enterada. Ahora bien, el hecho de establecer una agravante respecto de una infracción no significa que se estén imponiendo dos sanciones sobre la misma conducta, porque de estimarse lo contrario se tendría que concluir que todas las normas que plantean agravantes tienen un vicio de inconstitucionalidad. En consecuencia, el artículo 77, fracción III, aludido, al señalar que el porcentaje de la multa se considere sobre el mismo parámetro, a saber, el monto de la contribución omitida, no vulnera el principio non bis in idem establecido en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al tratarse de un parámetro elegido por el legislador con base en su libertad configurativa, lo cual no se encuentra prohibido por la Carta Magna. Incluso, permite que la autoridad administrativa pueda imponer las sanciones derivadas del incumplimiento en el pago de los conceptos a que hacen alusión, en atención a la gravedad de la conducta infractora del gobernado y a la cuantía del concepto omitido, ya que pueden imponerse sanciones más altas en los casos en que el bien jurídico tutelado sea de mayor importancia y el monto omitido sea más elevado, y de menor cuantía cuando el bien jurídico tutelado sea de menor trascendencia y su monto sea más bajo.

78- MULTAS POR OMISION DE CONTRIBUCIONES POR ERROR ARITMETICO

Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20% al 25% de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.

Comentarios al artículo 78

El error puede ser constitutivo de infracción

Esta disposición es la prueba de que la conducta culposa es sancionable en materia fiscal. La discusión se centra más en los delitos fiscales ante el cuestionamiento de si el error, la imprudencia, el descuido o la negligencia pueden ser constitutivos de delitos fiscales.

79- INFRACCIONES EN RELACION CON EL RFC

Son infracciones relacionadas con el registro federal de contribuyentes las siguientes:

NO INSCRIBIRSE EN EL RFC

I. No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea.

Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

NO INSCRIBIR A TERCEROS EN EL RFC

II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

NO PRESENTAR AVISOS AL RFC

III. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.

NO CITAR EL RFC EN DECLARACIONES, AVISOS, ETC.

IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la Ley.

AUTORIZAR ACTAS DE PERSONAS MORALES

V. Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.

SEÑALAR OTRO DOMICILIO DEL QUE CORRESPONDA

VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al artículo 10.

RFC DE SOCIOS O ACCIONISTAS EN ACTAS O LIBROS

VII. No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, la clave en el registro federal de contribuyentes de cada socio o accionista, a que

se refiere el artículo 27, apartado B, fracción V de este Código.

RFC DE SOCIOS O ACCIONISTAS EN ESCRITURAS PUBLICAS

VIII. No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista, conforme al artículo 27, apartado B, fracción IX de este Código, cuando los socios o accionistas concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

RFC DE SOCIOS O ACCIONISTAS EN ACTAS CONSTITUTIVAS Y DE ASAMBLEA

IX. No verificar que la clave del registro federal de contribuyentes aparezca en los documentos a que hace referencia la fracción anterior, cuando los socios o accionistas no concurran a la constitución de la sociedad o a la protocolización del acta respectiva.

AUTENTICIDAD, VALIDACION Y ENVIO DE INSTRUMENTOS NOTARIALES

X. No atender los requerimientos realizados por la autoridad fiscal, en el plazo concedido, respecto de corroborar la autenticidad, la validación o envío de instrumentos notariales para efectos de la inscripción o actualización en el registro federal de contribuyentes, conforme al artículo 27, apartado C, fracción VI de este Código.

Comentarios al artículo 79

Infracciones relacionadas con el RFC

En este artículo se presenta una serie de infracciones relacionadas con el RFC y destaca que la conducta, sin calificativos de culpable o culposa, puede ser sancionada. Se observa también la excluyente de responsabilidad del sujeto cuando es un tercero el obligado a cumplir.

Vale la pena observar que, a diferencia de los delitos fiscales, la espontaneidad en el cumplimiento extemporáneo logra la inexistencia de la infracción.

En los delitos sólo se logra su no persecución, no su inexistencia.

En 2020 se incorpora la fracción X para sancionar a los notarios públicos que no atiendan los requerimientos realizados por la autoridad fiscal, pues según la Exposición de Motivos “esto es relevante, habida cuenta que la omisión por parte de los fedatarios trae consigo que la autoridad fiscal no cuente con elementos suficientes para actuar ante el posible uso de documentos falsos por parte de los contribuyentes, lo que sin duda tiene efectos fiscales graves, como lo es la inscripción de personas morales que se constituyen con el único fin de simular operaciones y emitir comprobantes para su comercialización.”

Durante el año de 2021 los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de

que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

80- MULTAS POR INFRACCIONES EN RELACION CON EL RFC

A quien cometa las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el artículo 79, se impondrán las siguientes multas:

I. De $3,470.00[(1)] a $10,410.00,[(1)] a las comprendidas en las fracciones I, II y VI.

[(1)]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

II. De $4,200.00[(2)] a $8,390.00,[(2)] a la comprendida en la fracción III. Tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la multa será de $1,400.00[(2)] a $2,800.00.[(2)]

[(2)]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

III. Para la señalada en la fracción IV:

a) Tratándose de declaraciones, se impondrá una multa entre el 2% de las contribuciones declaradas y $7,390.00.[(3)] En ningún caso la multa que resulte de aplicar el porcentaje a que se refiere este inciso será menor de $2,950.00[(3)] ni mayor de $7,390.00.[(3)]

[(3)]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

b) De $900.00[(4)] a $2,060.00,[(4)] en los demás documentos.

[(4)]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

IV. De $17,370.00[(5)] a $34,730.00,[(5)] para la establecida en la fracción V.

[(5)]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

V. De $3,450.00[(6)] a $10,380.00,[(6)] a la comprendida en la fracción VII.

[(6)]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

VI. De $17,280.00 a $34,570.00, a las comprendidas en las fracciones VIII, IX y X.

Cantidades publicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020

Comentarios al artículo 80

Dificultad en la actualización de las multas

La dificultad de conocer a partir de cuándo se deben actualizar las multas radica en que el contribuyente debe tener presente la fecha en que se plasmó expresamente la cantidad de multa en la ley. Esta dificultad se palia con las publicaciones de las multas actualizadas en el DOF por parte de la SHCP, que ocurrirá cuando se exceda del 10% acumulado de inflación desde la última fecha de haber sido actualizadas al tenor del artículo 17-A de este Código.

81- INFRACCIONES RELACIONADAS CON CONTRIBUCIONES, DECLARACIONES, SOLICITUDES, DOCUMENTACION, ETCETERA

Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria:

NO PRESENTAR DECLARACIONES, SOLICITUDES, AVISOS, CONSTANCIAS O MEDIOS ELECTRONICOS

I. No presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos o las constancias que exijan las disposiciones fiscales, o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos o medios electrónicos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

DECLARACIONES, SOLICITUDES, AVISOS, ETC., CON IRREGULARIDADES

II. Presentar las declaraciones, las solicitudes, los avisos, la información a que se refiere el artículo 17-K de este Código, o expedir constancias, incompletos, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, o bien cuando se presenten con dichas irregularidades, las declaraciones o los avisos en medios electrónicos. Lo anterior no será aplicable tratándose de la presentación de la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

NO PAGAR CONTRIBUCIONES DENTRO DEL PLAZO

III. No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente.

NO EFECTUAR PAGOS PROVISIONALES

IV. No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.

NO PROPORCIONAR INFORMACION DE CANTIDADES ENTREGADAS POR SUBSIDIO PARA EL EMPLEO

V. No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera entregado cantidades en efectivo por concepto de subsidio para el empleo de conformidad con las disposiciones legales que lo regulan, o presentarla fuera del plazo establecido para ello.

NO PRESENTAR AVISO DE CAMBIO DE DOMICILIO

VI. No presentar aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el Reglamento de este Código, salvo cuando la presentación se efectúe en forma espontánea.

INFORMACION DE POR QUE NO SE DETERMINA IMPUESTO A PAGAR O SALDO A FAVOR

VII. No presentar la información manifestando las razones por las cuales no se determina impuesto a pagar o saldo a favor, por alguna de las obligaciones que los contribuyentes deban cumplir de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, sexto párrafo de este Código.

INFORMACION DE FABRICANTES Y DISTRIBUIDORES DE AUTOS Y CONTRIBUYENTES DEL IESPYS

VIII. No presentar la información a que se refieren los artículos 17 de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos o 19, fracciones VIII, IX y XII, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, dentro del plazo previsto en dichos preceptos, o no presentarla conforme lo establecen los mismos.

DECLARACIONES INFORMATIVAS DISTINTAS A LAS DE PAGO

IX. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 20, décimo primer párrafo de este Código, en los plazos que establecen las disposiciones fiscales.

VALIDACION DEL COMPROBANTE FISCAL DIGITAL ANTES DE SU EXPEDICION

X. No cumplir, en la forma y términos señalados, con lo establecido en la fracción IV del artículo 29 de este Código.

NO INCORPORAR A TODAS LAS SOCIEDADES INTEGRADAS

XI. No incluir a todas las sociedades integradas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal integrado que presente la sociedad integradora en términos del artículo 63, fracción III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o no incorporar a todas las sociedades integradas en los términos del último párrafo del artículo 66 de dicha Ley.

AVISOS DE INCORPORACION O DESINCORPORACION AL REGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES

XII. No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen opcional para grupos de sociedades en términos de los artículos 66, cuarto párrafo y 68, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta o presentarlos en forma extemporánea.

XIII. Derogada

INFORMACION DE OPERACIONES A TRAVES DE FIDEICOMISOS

XIV. No proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales, de conformidad con el artículo 76, fracción XIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso.

XV. Derogada

INFORMACION MENSUAL DE IVA RETENIDO

XVI. No proporcionar la información a que se refiere la fracción V del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores.

INFORMACION DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

XVII. No presentar la declaración informativa de las operaciones efectuadas con partes relacionadas residentes en el extranjero durante el año de calendario inmediato anterior, de conformidad con los artículos 76, fracción X y 110, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla incompleta o con errores.

INFORMACION DE IESPYS TRASLADADO; PRECIO DE ENAJENACION, VALOR Y VOLUMEN; MARBETES Y PRECINTOS

XVIII. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 19, fracciones II, tercer párrafo, XIII y XV de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

CONTROL FISICO DE VOLUMEN E INFORME DE LITROS PRODUCIDOS

XIX. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 19, fracciones X y XVI de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

AVISO DE PERSONAS QUE DEJAN DE SER RESIDENTES EN MEXICO

XX. No presentar el aviso a que se refiere el último párrafo del artículo 9o. de este Código.

REGISTROS COMO EXPORTADORES O COMO CONTRIBUYENTES DE BEBIDAS ALCOHOLICAS

XXI. No registrarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19, fracciones XI y XIV de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

INFORMACION DEL INTERES REAL PAGADO POR CREDITOS HIPOTECARIOS

XXII. No proporcionar la información relativa del interés real pagado por el contribuyente en el ejercicio de que se trate por créditos hipotecarios, en los términos de la fracción IV del artículo 151 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(1)**XXIII.** No proporcionar la información a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción VIII del artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o presentarla incompleta o con errores.

CONSTANCIA DE INTERESES NOMINALES Y REALES PAGADOS

XXIV. No proporcionar la constancia a que se refiere la fracción II del artículo 55 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

CONTABILIDAD, CONTROLES VOLUMETRICOS Y DICTAMENES DE LABORATORIO

XXV. No dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 28, fracción I de este Código.

INFRACCION QUE SE CONSIDERARA COMO AGRAVANTE

Se considerará como agravante en la comisión de la infracción cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

a) No contar con el dictamen o el certificado a que se refiere el artículo 28, fracción I, apartado B de este Código.

b) No contar con los controles volumétricos, no tenerlos en operación o contando con aquéllos, se lleven a cabo en contravención con lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, apartado B de este Código.

INFORMACION MENSUAL DE OPERACIONES CON PROVEEDORES

XXVI. No proporcionar la información a que se refiere la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores.

INFORMACION QUE DEBERAN PRESENTAR LA FEDERACION, ENTIDADES FEDERATIVAS, ETC.

XXVII. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 32-G de este Código, a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores.

NO COMUNICAR SI PRESTAN SERVICIOS A OTRO EMPLEADOR

XXVIII. No cumplir con la obligación a que se refiere la fracción IV del artículo 98 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

INFORMACION DE CLIENTES Y PROVEEDORES, CONTABILIDAD Y LA RELACIONADA CON EL RFC

XXIX. No proporcionar la información señalada en el artículo 30-A de este Código o presentarla incompleta o con errores.

DOCUMENTACION COMPROBATORIA POR REESTRUCTURACION DE SOCIEDADES

XXX. No proporcionar o proporcionar de forma extemporánea la documentación comprobatoria que ampare que las acciones objeto de la autorización a que se refiere el artículo 161 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no han salido del grupo de sociedades o no presentar o presentar en forma extemporánea la información o el aviso a que se refieren los artículos 262, fracción IV y 269 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

CONTRAPRESTACIONES EN EFECTIVO, DONATIVOS Y PIEZAS DE ORO O DE PLATA

XXXI. No proporcionar la información a que se refieren los artículos 76, fracción XV, 82, fracción VII, 110 fracción VII, 118, fracción V y 128 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o

presentarla en forma extemporánea.

XXXII. Derogada

XXXIII. Derogada

NO PROPORCIONAR INFORMES O DOCUMENTOS SOLICITADOS

XXXIV. No proporcionar los datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales conforme a lo previsto en el primer párrafo del artículo 42-A de este Código.

XXXV. Derogada

MATERIA OBJETO DE ESTUDIO DE DONATARIAS

XXXVI. No cumplir con las obligaciones establecidas en el artículo 82, fracción III y penúltimo párrafo, inciso a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

DONATARIAS QUE NO PROPORCIONEN INFORMACION DE LEGISLACION QUE SE PRETENDE PROMOVER

XXXVII. No cumplir con las obligaciones establecidas en el artículo 82, fracción III y penúltimo párrafo, inciso b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

DONATARIAS QUE NO CUMPLAN SU OBJETO SOCIAL

XXXVIII. Incumplir con la restricción prevista en el artículo 82, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

DONATARIAS EN LIQUIDACION O CAMBIO DE RESIDENCIA

XXXIX. No destinar la totalidad del patrimonio o los donativos correspondientes, en los términos del artículo 82, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

DECLARACION INFORMATIVA DE OPERACIONES RELEVANTES Y ANUALES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS

XL. No proporcionar la información a que se refieren los artículos 31-A de este Código y 76-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o proporcionarla incompleta, con errores, inconsistencias o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales.

INFORMACION CONTABLE EN LA PAGINA DEL SAT, FUERA DE PLAZOS, NO INGRESARLA DE FORMA MENSUAL O CON ALTERACIONES

XLI. No ingresar la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria estando obligado a ello; ingresarla fuera de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, o bien, no ingresarla de conformidad con las reglas de carácter general previstas en el artículo 28, fracción IV del Código, así como ingresarla con alteraciones que impidan su lectura.

DONATARIAS QUE DEBERAN INFORMAR IMPORTE, DATOS DE IDENTIFICACION Y DE IDENTIDAD DE LAS PM

XLII. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 82-Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla incompleta o con errores.

NO CUMPLIR CON LAS ESPECIFICACIONES TECNOLOGICAS DETERMINADAS POR EL SAT

XLIII. No cumplir con las especificaciones tecnológicas determinadas por el Servicio de Administración Tributaria, a que se refiere el artículo 29, fracción VI de este Código al enviar comprobantes fiscales digitales por Internet a dicho órgano administrativo desconcentrado.

INFORMACION RELATIVA AL USO O DESTINO DE LOS DONATIVOS RECIBIDOS

XLIV. No cumplir con las obligaciones establecidas en el artículo 82, fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Comentarios al artículo 81

Control de contribuyentes

La importancia del control sobre los contribuyentes mediante la presentación de múltiples formularios y el RFC se evidencia en este numeral.

82- MULTAS SOBRE LA PRESENTACION DE DECLARACIONES, SOLICITUDES, DOCUMENTACION, AVISOS O INFORMACION, EXPEDICION DE CFDI O DE CONSTANCIAS E INGRESO DE INFORMACION EN LA PAGINA DE INTERNET DEL SAT

A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos o información; con la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet o de constancias y con el ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria a que se refiere el artículo 81 de este Código, se impondrán las siguientes multas:

I. Para la señalada en la fracción I:

a) De $1,400.00[7] a $17,370.00,[7] tratándose de declaraciones, por cada una de las obligaciones no declaradas. Si dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se presentó la declaración por la cual se impuso la multa, el contribuyente presenta declaración complementaria de aquélla, declarando contribuciones adicionales, por dicha declaración también se aplicará la multa a que se refiere este inciso.

[7]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

b) De $1,400.00[8] a $34,730.00,[8] por cada obligación a que esté afecto, al presentar una declaración, solicitud, aviso o constancia, fuera del plazo señalado en el requerimiento o por su incumplimiento.

[8]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

c) De $13,330.00[9] a $26,640.00,[9] por no presentar el aviso a que se refiere el primer párrafo del artículo 23 de este Código.

[9]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

d) De $14,230.00[10] a $28,490.00,[10] por no presentar las declaraciones en los medios electrónicos estando obligado a ello, presentarlas fuera del plazo o no cumplir con los requerimientos de las autoridades fiscales para presentarlas o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.

[10]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

e) De $1,430.00[11] a $4,560.00,[11] en los demás documentos.

[11]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

II. Respecto de la señalada en la fracción II:

a) De $1,040.00[12] a $3,470.00,[12] por no poner el nombre o domicilio o ponerlos equivocadamente, por cada uno.

[12]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

b) De $30.00[13] a $90.00,[13] por cada dato no asentado o asentado incorrectamente en la relación de clientes y proveedores contenidas en las formas oficiales.

[13]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

c) De $190.00[14] a $340.00,[14] por cada dato no asentado o asentado incorrectamente. Siempre que se omita la presentación de anexos, se calculará la multa en los términos de este inciso por cada dato que contenga el anexo no presentado.

[14]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

d) De $700.00[15] a $1,730.00,[15] por no señalar la clave que corresponda a su actividad preponderante conforme al catálogo de actividades que publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, o señalarlo equivocadamente.

[15]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-***

2020 y 14-V-2020

e) De $4,260.00(16) a $14,230.00,(16) por presentar medios electrónicos que contengan declaraciones incompletas, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales.

(16)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

f) De $1,260.00(17) a $3,770.00,(17) por no presentar firmadas las declaraciones por el contribuyente o por el representante legal debidamente acreditado.

(17)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

g) De $630.00(18) a $1,710.00,(18) en los demás casos.

(18)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

III. De $1,400.00(19) a $34,730.00,(19) tratándose de la señalada en la fracción III, por cada requerimiento.

(19)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

IV. De $17,370.00(20) a $34,730.00,(20) respecto de la señalada en la fracción IV, salvo tratándose de contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, estén obligados a efectuar pagos provisionales trimestrales o cuatrimestrales, supuestos en los que la multa será de $1,730.00(20) a $10,410.00.(20)

(20)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

V. Para la señalada en la fracción V, la multa será de $11,930.00(21) a $23,880.00.(21)

(21)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

VI. Para la señalada en la fracción VI la multa será de $3,470.00(22) a $10,410.00.(22)

(22)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

VII. De $860.00(23) a $8,760.00,(23) para la establecida en la fracción VII.

(23)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

VIII. Para la señalada en la fracción VIII, la multa será de $65,910.00(24) a $197,720.00.(24)

(24)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

IX. De $10,410.00(25) a $34,730.00,(25) para la establecida en la fracción IX.

(25)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

X. De $10,980.00(26) a $20,570.00,(26) para la establecida en la fracción X.

(26) *Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XI. De $128,440.00(27) a $171,260.00,(27) para la establecida en la fracción XI, por cada sociedad integrada no incluida en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal integrado o no incorporada al régimen opcional para grupos de sociedades.

(27)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XII. De $45,160.00(28) a $69,500.00,(28) para la establecida en la fracción XII, por cada aviso de incorporación o desincorporación no presentado o presentado extemporáneamente, aun cuando el aviso se presente en forma espontánea.

(28)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

(2)) **XIII.** De $10,410.00(29) a $34,730.00,(29) para la establecida en la fracción XIII.

(29)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XIV. De $10,410.00(30) a $24,310.00,(30) para la establecida en la fracción XIV.

(30)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

(3)) **XV.** De $86,870.00(31) a $173,730.00,(31) para la establecida en la fracción XV.

(31)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XVI. De $12,180.00(32) a $24,360.00,(32) a la establecida en la fracción XVI. En caso de reincidencia la multa aumentará al 100% por cada nuevo incumplimiento.

(32)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XVII. De $77,230.00(33) a $154,460.00,(33) para la establecida en la fracción XVII.

(33)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XVIII. De $9,850.00(34) a $16,400.00,(34) para la establecida en la fracción XVIII.

(34)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XIX. De $16,400.00(35) a $32,830.00,(35) para la establecida en la fracción XIX.

(35)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XX. De $5,260.00(36) a $10,520.00,(36) para la establecida en la fracción XX.

(36)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XXI. De $125,660.00(37) a $251,350.00,(37) para la establecida en la fracción XXI.

(37)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XXII. De $5,260.00(38) a $10,520.00,(38) por cada informe no proporcionado a los contribuyentes, para la establecida en la fracción XXII.

(38)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XXIII. De $15,080.00(39) a $27,640.00,(39) a la establecida en la fracción XXIII.

(39)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XXIV. De $5,260.00[40] a $10,520.00,[40] por cada constancia no proporcionada, para la establecida en la fracción XXIV.

[40]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XXV. De $35,000.00[41] a $61,500.00,[41] para la establecida en la fracción XXV.

[41]*Cantidades en vigor a partir del 1-VII-2018. Anexo 5 de la Quinta RM 2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

Cuando en la infracción se identifique alguna de las agravantes mencionadas en el artículo 81, fracción XXV, incisos a) o b) de este Código, la multa prevista en el primer párrafo de esta fracción se aumentará desde $1,000,000[42] hasta $3,000,000.[42]

[42]*Cantidades en vigor a partir del 1-VII-2018. Anexo 5 de la Quinta RM 2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

En el caso de reincidencia, la sanción consistirá además en la clausura del establecimiento del contribuyente, por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

XXVI. De $11,580.00[43] a $23,160.00,[43] a la establecida en la fracción XXVI. En caso de reincidencia la multa aumentará al 100% por cada nuevo incumplimiento.

[43]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XXVII. De $11,930.00[44] a $23,880.00,[44] a la establecida en la fracción XXVII.

[44]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XXVIII. De $720.00[45] a $1,090.00,[45] a la establecida en la fracción XXVIII.

[45]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XXIX. De $48,360.00[46] a $241,800.00,[46] a la establecida en la fracción XXIX. En caso de reincidencia la multa será de $96,710.00[46] a $483,600.00,[46] por cada requerimiento que se formule.

[46]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XXX. De $158,230.00[47] a $225,280.00,[47] a la establecida en la fracción XXX.

(47)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XXXI. De $158,230.00(48) a $225,280.00,(48) a la establecida en la fracción XXXI.

(48)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XXXII. Derogada

XXXIII. Derogada

XXXIV. De $20,500.00(49) a $34,160.00(49) por cada solicitud no atendida, para la señalada en la fracción XXXIV.

(49)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XXXV. Derogada

XXXVI. De $89,330.00(50) a $111,660.00(50) a la establecida en las fracciones XXXVI, XXXVII, XXXVIII, XLII y XLIV, y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles.

(50)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XXXVII. De $154,800.00(51) a $220,400.00,(51) para la establecida en la fracción XL.

(51)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XXXVIII. Respecto de las señaladas en la fracción XLI de $5,510.00(52) a $16,520.00, (52)por no ingresar la información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, como lo prevé el artículo 28, fracción IV del Código, dentro de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales estando obligado a ello; ingresarla a través de archivos con alteraciones que impidan su lectura; no ingresarla de conformidad con las reglas de carácter general emitidas para tal efecto, o no cumplir con los requerimientos de información o de documentación formulados por las autoridades fiscales en esta materia.

(52)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XXXIX. De $156,930.00(53) a $223,420.00(53) a la establecida en la fracción XXXIX.

(53)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO*

de 9-I-2020 y 14-V-2020

XL. De $1.00(54) a $10.00(54) a la establecida en la fracción XLIII, por cada comprobante fiscal digital por Internet enviado que contenga información que no cumple con las especificaciones tecnológicas determinadas por el Servicio de Administración Tributaria.

(54) *Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

Comentarios al artículo 82

Son las multas a imponer a las infracciones contempladas en el artículo anterior.

Destaca la sanción consistente en clausura, para el caso de reincidencia, a quienes fabriquen, produzcan, procesen, transporten, almacenen, distribuyan o enajenen cualquier tipo de hidrocarburo o petrolífero por no contar con el dictamen o el certificado a que se refiere el artículo 28, o no llevar los controles volumétricos, no tenerlos en operación o llevarlos en contravención a la ley.

Durante el año de 2021 los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

82-A- INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA REVELACION DE ESQUEMAS REPORTABLES COMETIDAS POR ASESORES FISCALES

Son infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables cometidas por asesores fiscales, las siguientes:

NO REVELAR UN ESQUEMA REPORTABLE, REVELARLO DE FORMA INCOMPLETA O CON ERRORES O DE FORMA EXTEMPORANEA

I. No revelar un esquema reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores, o hacerlo de forma extemporánea, salvo que se haga de forma espontánea. Se considera que la información se presenta de forma incompleta o con errores, cuando la falta de esa información o los datos incorrectos afecten sustancialmente el análisis del esquema reportable.

NO REVELAR UN ESQUEMA REPORTABLE GENERALIZADO

II. No revelar un esquema reportable generalizado, que no haya sido implementado.

NO PROPORCIONAR EL NUMERO DE IDENTIFICACION DEL ESQUEMA REPORTABLE

III. No proporcionar el número de identificación del esquema reportable a los contribuyentes de conformidad con el artículo 202 de este Código.

NO ATENDER EL REQUERIMIENTO DE INFORMACION

IV. No atender el requerimiento de información adicional que efectúe la autoridad fiscal o manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida respecto al esquema reportable en los términos del artículo 201 de este Código.

NO EXPEDIR CONSTANCIAS DE LAS RAZONES POR LAS CUALES SE CONSIDERE NO REPORTABLE O EXISTA UN IMPEDIMENTO PARA REVELAR

V. No expedir alguna de las constancias a que se refiere al séptimo párrafo del artículo 197 de este Código.

NO INFORMAR CAMBIOS CON POSTERIORIDAD A LA REVELACION DEL ESQUEMA REPORTABLE

VI. No informar al Servicio de Administración Tributaria cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema reportable de conformidad con lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 202 de este Código. Asimismo, presentar de forma extemporánea, salvo que se haga de forma espontánea, la información señalada en las fracciones VI, VII y VIII del artículo 200 de este Código.

NO PRESENTAR DECLARACION INFORMATIVA DE CONTRIBUYENTES CON ASESORIA FISCAL DE ESQUEMAS REPORTABLES

VII. No presentar la declaración informativa que contenga una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave en el registro federal de contribuyentes, a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables, a que hace referencia el artículo 197 de este Código.

Comentarios al artículo 82-A

Se adiciona este numeral para sancionar con hasta $20’000,000 a los asesores fiscales que incurran en estas infracciones, relacionadas con el Título Sexto de este Código, “De la revelación de Esquemas Reportables” que se comentarán en los artículos del 197 al 202.

82-B- INFRACCIONES POR LA REVELACION DE ESQUEMAS REPORTABLES DE ASESORES FISCALES

A quien cometa las infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables previstas en el artículo 82-A, se impondrán las siguientes sanciones:

I. De $50,000.00 a $20,000,000.00 en el supuesto previsto en la fracción I.

II. De $15,000.00 a $20,000.00 en el supuesto previsto en la fracción II.

III. De $20,000.00 a $25,000.00 en el supuesto previsto en la fracción III.

IV. De $100,000.00 a $300,000.00 en el supuesto previsto en la fracción IV.

V. De $25,000.00 a $30,000.00 en el supuesto previsto en la fracción V.

VI. De $100,000.00 a $500,000.00 en el supuesto previsto en la fracción VI.

VII. De $50,000.00 a $70,000.00 en el supuesto previsto en la fracción VII.

Comentarios al artículo 82-B

Se adiciona este numeral para sancionar con hasta $20’000,000 a los contribuyentes que incurran en estas infracciones, relacionadas con el Título Sexto de este Código, “De la revelación de Esquemas Reportables” que se comentarán en los artículos del 197 al 202.

Durante el año 2021 los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

82-C- INFRACCIONES POR LA REVELACION DE ESQUEMAS REPORTABLES

Son infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables cometidas por los contribuyentes, las siguientes:

NO REVELAR UN ESQUEMA REPORTABLE, REVELARLO DE FORMA INCOMPLETA O CON ERRORES

I. No revelar un esquema reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores. Se considera que la información se presenta de forma incompleta o con errores, cuando la falta de esa información o los datos incorrectos afecten sustancialmente el análisis del esquema reportable.

NO INCLUIR EL NUMERO DE IDENTIFICACION DEL ESQUEMA REPORTABLE

II. No incluir el número de identificación del esquema reportable obtenido directamente del Servicio de Administración Tributaria o a través de un asesor fiscal en su declaración de impuestos conforme a lo dispuesto en el artículo 202 de este Código.

NO ATENDER EL REQUERIMIENTO DE INFORMACION ADICIONAL O MANIFESTAR QUE NO CUENTA CON LA INFORMACION

III. No atender el requerimiento de información adicional que efectúe la autoridad fiscal o manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida respecto al esquema reportable en los términos del artículo 201 de este Código.

NO INFORMAR CUALQUIER CAMBIO QUE SUCEDA CON POSTERIORIDAD A LA REVELACION DEL ESQUEMA REPORTABLE

IV. No informar al Servicio de Administración Tributaria cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema reportable, de conformidad con lo establecido en el

penúltimo párrafo del artículo 202 de este Código. Asimismo, informar de forma extemporánea en el caso de la información señalada en las fracciones VI, VII y VIII del artículo 200 de este Código.

Comentarios al artículo 82-C

Estas son las infracciones en que incurren los contribuyentes respecto de la revelación de esquemas reportables.

Destaca la infracción contenida en la fracción I, donde se privará del beneficio fiscal y además una multa entre el 50% y el 75% del monto del beneficio fiscal obtenido o esperado obtener.

82-D- SANCIONES POR INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA REVELACION DE ESQUEMAS REPORTABLES

A quien cometa las infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables previstas en el artículo 82-C, se impondrán las siguientes sanciones:

I. En el supuesto previsto por la fracción I, no se aplicará el beneficio fiscal previsto en el esquema reportable y se aplicará una sanción económica equivalente a una cantidad entre el 50% y el 75% del monto del beneficio fiscal del esquema reportable que se obtuvo o se esperó obtener en todos los ejercicios fiscales que involucra o involucraría la aplicación del esquema.

II. De $50,000.00 a $100,000.00 en el supuesto previsto en la fracción II.

III. De $100,000.00 a $350,000.00 en el supuesto previsto en la fracción III.

IV. De $200,000.00 a $2,000,000.00 en el supuesto previsto en la fracción IV.

Comentarios al artículo 82-D

Son las sanciones que se imponen a quienes cometan las infracciones citadas en el artículo anterior.

Durante el año 2021 los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

83- INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DE LLEVAR CONTABILIDAD

Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación o de las facultades previstas

en el artículo 22 de este Código, las siguientes:

I. No llevar contabilidad.

II. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

III. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.

IV. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos, con identificación incorrecta de su objeto o fuera de los plazos respectivos, así como registrar gastos inexistentes.

V. Derogada

VI. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.

VII. No expedir, no entregar o no poner a disposición de los clientes los comprobantes fiscales digitales por Internet de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin que cumplan los requisitos señalados en este Código, en su Reglamento o en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria; no entregar o no poner a disposición la representación impresa de dichos comprobantes, cuando ésta le sea solicitada por sus clientes, así como no expedir los comprobantes fiscales digitales por Internet que amparen las operaciones realizadas con el público en general, o bien, no ponerlos a disposición de las autoridades fiscales cuando éstas los requieran.

VIII. Derogada

IX. Expedir comprobantes fiscales digitales por Internet asentando la clave del registro federal de contribuyentes de persona distinta a la que adquiere el bien o el servicio o a la que contrate el uso o goce temporal de bienes.

X. No dictaminar sus estados financieros cuando de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A de este Código, hubiera optado por hacerlo o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales.

XI. Expedir comprobantes fiscales digitales por Internet que señalen corresponder a donativos deducibles sin contar con la autorización para recibir donativos deducibles a que se refieren los artículos 79, 82, 83 y 84 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 31 y 114 del Reglamento de dicha Ley, según sea el caso.

XII. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.

XIII. No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por las autoridades fiscales, cuando se esté obligado a ello en los términos de las disposiciones fiscales.

XIV. Derogada

XV. No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, en los términos de lo dispuesto por el artículo 76, fracción IX de la Ley del

Impuesto sobre la Renta.

XVI. Derogada

XVII. No presentar o presentar de manera incompleta la declaración informativa sobre su situación fiscal a que se refiere el artículo 32-H de este Código.

XVIII. Utilizar para efectos fiscales comprobantes expedidos por un terceroque no desvirtuó la presunción de que tales comprobantes amparan operaciones inexistentes y, por tanto, se encuentra incluido en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo de este Código, sin que el contribuyente que los utiliza haya demostrado la materialización de dichas operaciones dentro del plazo legal previsto en el octavo párrafo del citado artículo, salvo que el propio contribuyente, dentro del mismo plazo, haya corregido su situación fiscal.

Comentarios al artículo 83

Importancia de la contabilidad

Este artículo evidencia la importancia que le otorga el legislador a la contabilidad como medio de información y control fiscal. Sin embargo, no todas las hipótesis de infracción se refieren a la contabilidad. Como el encabezado de este artículo y el del 84 que contiene las multas a las conductas infractoras, hacen referencia a obligaciones de llevar contabilidad, forman parte integrante tanto del tipo de la infracción como de la multa a imponer, son inseparables, lo que puede llevar a que las conductas que no tengan relación con la obligación de “llevar contabilidad” puedan no estar tipificadas como infracción y en consecuencia ser no sancionables por violación al principio de legalidad y a la aplicación estricta de las disposiciones fiscales contenidas en el artículo 5 de este Código.

Se le adicionó la última fracción en el 2020 en el ámbito de persecución a las facturas que amparan operaciones simuladas.

84- SANCIONES POR INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACION DE LLEVAR CONTABILIDAD

A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

I. De $1,520.00[55] a $15,140.00[55] a la comprendida en la fracción I.

[55] ***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

II. De $330.00[56] a $7,570.00[56] a las establecidas en las fracciones II y III.

[56] ***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

III. De $230.00 a $4,270.00 por cometer la señalada en la fracción IV consistente en no hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos, con identificación incorrecta de su objeto o fuera de los plazos respectivos; y por la

infracción consistente en registrar gastos inexistentes prevista en la citada fracción IV de un 55% a un 75% del monto de cada registro de gasto inexistente.

IV. Para el supuesto de la fracción VII, las siguientes, según corresponda:

a) De $15,280.00(57) a $87,350.00(57) En caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, adicionalmente, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de tres a quince días; para determinar dicho plazo, se tomará en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

(57)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

b) De $1,490.00(58) a $2,960.00(58) tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En caso de reincidencia, adicionalmente las autoridades fiscales podrán aplicar la clausura preventiva a que se refiere el inciso anterior.

(58)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

c) De $14,830.00(59) a $84,740.00(59) tratándose de contribuyentes que cuenten con la autorización para recibir donativos deducibles a que se refieren los artículos 79, 82, 83 y 84 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 31 y 114 del Reglamento de dicha Ley, según corresponda. En caso de reincidencia, además se revocará la autorización para recibir donativos deducibles.

(59)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

V. De $920.00(60) a $12,100.00(60) a la señalada en la fracción VI.

(60)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

VI. De $16,670.00(61) a $95,300.00,(61) a la señalada en la fracción IX cuando se trate de la primera infracción. Tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la multa será de $1,670.00(61) a $3,330.00(61) por la primera infracción. En el caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

(61)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

VII. Derogada

VIII. De $6,950.00[62] a $34,730.00,[62] a la comprendida en la fracción XIII.

[62]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

IX. De $13,490.00[63] a $134,840.00[63] a la comprendida en la fracción X.

[63]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

X. De tres a cinco veces el monto o valor señalado en el comprobante fiscal digital por Internet que ampare el donativo, a la comprendida en la fracción XI.

XI. De $680.00[64] a $13,200.00,[64] a la comprendida en la fracción XII.

[64]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XII. Derogada

XIII. De $1,750.00[65] a $5,260.00,[65] a la señalada en la fracción XV, por cada operación no identificada en contabilidad.

[65]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XIV. Derogada

XV. De $13,490.00[66] a $134,840.00[66] a la comprendida en la fracción XVII.

[66]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XVI. De un 55% a un 75% del monto de cada comprobante fiscal, tratándose del supuesto previsto en la fracción XVIII.

AUMENTO DE MULTA A CONTRIBUYENTE QUE HAYA SIDO CONDENADO POR SENTENCIA FIRME POR COHECHO

Cuando se trate de alguna de las infracciones señaladas en las fracciones I, II, IV y XVIII del artículo 83 de este Código y la autoridad fiscal tenga conocimiento de que el contribuyente respecto de los mismos hechos ha sido condenado por sentencia firme por alguno de los delitos previstos en los artículos 222 y 222 Bis del Código Penal Federal, la multa se aumentará en un monto del 100 por ciento al 150 por ciento de las cantidades o del valor de las dádivas ofrecidas con motivo del cohecho.

Comentarios al artículo 84

Clausura

En las fracciones IV, incisos a) y b), y VI de este numeral se encuentran los primeros casos de clausura como sanción fiscal. La calificación de clausura preventiva no tiene sentido porque no existe clausura definitiva como sanción en materia fiscal federal. Otro caso de clausura se encuentra en el artículo 86-B, último párrafo, referido a la reincidencia de infracciones a la LIESPYS.

Destaca por su severidad la sanción del 55 al 75% del monto de cada registro de gasto inexistente y del monto de cada comprobante fiscal que ampare operaciones inexistentes, que se realice a partir del 1 de enero de 2020. Las infracciones similares a este tipo realizadas antes de esa fecha llevarán la penalidad anterior, so pena de aplicación retroactiva de la ley.

Durante el año 2021 los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

84-A- INFRACCIONES DE LAS ENTIDADES FINANCIERAS O SOCIEDADES COOPERATIVAS DE AHORRO Y PRESTAMO

Son infracciones en las que pueden incurrir las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo en relación a las obligaciones a que se refieren los artículos 32-B, 32-E, 40-A, 145, 151 y 156-Bis de este Código, las siguientes:

I. No anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta.

II. Pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario un cheque que tenga inserta la expresión “para abono en cuenta”.

III. Procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuciones que reciban.

IV. No proporcionar o proporcionar en forma parcial la información relativa a depósitos, servicios, fideicomisos o cualquier tipo de operaciones, solicitada directamente a las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación o a través de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro o de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas.

V. Asentar incorrectamente o no asentar en los contratos respectivos el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes o la que la sustituya, del cuentahabiente.

VI. No transferir a la Tesorería de la Federación el importe de la garantía y sus rendimientos, dentro del plazo a que se refiere el artículo 141-A, fracción II de este Código.

VII. No expedir los estados de cuenta o no proporcionar la información conforme a lo previsto en el artículo 32-B de este Código.

VIII. No practicar el aseguramiento, embargo o inmovilización de los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente, en los plazos a que se refieren los artículos 40-A, 145, 151 y 156-Bis de este Código.

IX. Negar la información al contribuyente acerca de la autoridad fiscal que ordenó el aseguramiento, embargo o inmovilización de los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente.

X. Ejecutar el aseguramiento, embargo o inmovilización sobre los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente por una cantidad mayor a la ordenada por la autoridad fiscal.

XI. No informar a la autoridad fiscal sobre la práctica o levantamiento del aseguramiento, embargo o inmovilización de los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente, conforme a lo previsto en los artículos 40-A, 145, 151 y 156-Bis de este Código.

XII. No levantar el aseguramiento, embargo o inmovilización de los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente conforme a lo previsto en los artículos 40-A, 145, 151 y 156-Bis de este Código.

XIII. No validar con el Servicio de Administración Tributaria que sus cuentahabientes se encuentren inscritos en el registro federal de contribuyentes y que su clave sea la correcta, conforme a lo previsto en la fracción IX del artículo 32-B de este Código.

XIV. No proporcionar la información a que se refiere el artículo 32-E de este Código.

Comentarios al artículo 84-A

Entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo

Estas entidades juegan un papel muy importante en la administración tributaria actual, como recaudadores y auxiliares en el control de obligaciones fiscales, a tal grado que las normas fiscales de recaudación, administración y control sin su colaboración carecerían de eficacia.

Destacan las nuevas infracciones incorporadas por la reforma de 2014 a este tipo de entidades en la parte relativa a la afectación de los derechos de los contribuyentes a quienes se les hubieran embargado depósitos bancarios.

Las entidades financieras se encuentran listadas en el artículo 15-C de este Código y son las siguientes:

Instituciones de crédito, instituciones de seguros que ofrecen seguros de vida, administradoras de fondos para el retiro, uniones de crédito, casas de bolsa, sociedades financieras populares, sociedades de inversión en renta variable, sociedades de inversión en instrumentos de deuda, sociedades operadoras de sociedades de inversión y sociedades que presten servicios de distribución de acciones de sociedades de inversión.

84-B- MULTAS POR INFRACCIONES DE LAS ENTIDADES FINANCIERAS O SOCIEDADES COOPERATIVAS DE AHORRO Y PRESTAMO

A quien cometa las infracciones relacionadas con las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere el artículo 84-A de este Código, se le impondrán las siguientes multas:

I. De $330.00[67] a $15,140.00[67] a la comprendida en la fracción I.

[67]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

II. Por el 20% del valor del cheque a la establecida en la fracción II.

III. De $30.00[68] a $80.00[68] por cada dato no asentado o asentado incorrectamente, a la señalada en la fracción III.

[68]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

IV. De $502,680.00[69] a $1,005,350.00,[69] a la establecida en la fracción IV.

[69]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

V. De $6,600.00[70] a $98,840.00,[70] a la establecida en la fracción V.

[70]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

VI. De $25,120.00[71] a $75,390.00,[71] a la establecida en la fracción VI.

[71]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

VII. De $90.00[72] a $180.00,[72] por cada estado de cuenta no emitido en términos del artículo 32-B de este Código, y de $353,850.00[72] a $707,700.00,[72] por no proporcionar la información, a las señaladas en la fracción VII.

[72]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

VIII. De $310,760.00[73] a $345,300.00,[73] a las establecidas en las fracciones VIII, IX y X.

[73]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

IX. De $310,760.00[74] a $345,300.00,[74] a las establecidas en la fracción XI.

[74]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

X. De $61,400.00[75] a $73,680.00,[75] a la establecida en la fracción XIV.

[75]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XI. De $276,340.00[76] a $614,070.00,[76] a la establecida en la fracción XII.

[76]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

XII. De $5,710.00[77] a $85,540.00,[77] a la establecida en la fracción XIII.

[77]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

Comentarios al artículo 84-B

Severidad en las sanciones a las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo

La severidad de estas sanciones está en función de la importancia que tienen las entidades financieras como auxiliares de la administración pública tributaria y también busca evitar que se consuman agravios a los contribuyentes a quienes se les hubieran embargado depósitos bancarios.

Durante el año 2021 los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

84-C- INFRACCIONES DE USUARIOS DE SERVICIOS Y CUENTAHABIENTES DE BANCOS

Son infracciones de los usuarios de los servicios, así como de los cuentahabientes de las instituciones de crédito a que se refiere el último párrafo del artículo 30-A de este Código, la omisión total o parcial de la obligación de proporcionar la información relativa a su nombre,

denominación o razón social, domicilio, clave del registro federal de contribuyentes o los datos que se requieran para formar dicha clave o la que la sustituya, que les soliciten los prestadores de servicios y las instituciones de crédito, así como proporcionar datos incorrectos o falsos.

Comentarios al artículo 84-C

Los cuentahabientes de las instituciones de crédito y los usuarios de los servicios que proporcionan las casas de bolsa, los prestadores de servicios telefónicos y los prestadores del servicio de suministro de energía eléctrica que omitan los datos que señala el numeral en comentario, serán responsables de esta infracción.

84-D- MULTAS POR INFRACCIONES DE USUARIOS DE SERVICIOS Y CUENTAHABIENTES DE BANCOS

A quien cometa las infracciones a que se refiere el artículo 84-C de este Código, se impondrá una multa de $430.00[78] por cada omisión, salvo a los usuarios del sistema financiero, para los cuales será de $1,280.00[78] por cada una de las mismas.

[78] ***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

Comentarios al artículo 84-D

Multas a los usuarios de servicios

Es la sanción a los sujetos señalados en la norma anterior.

Durante el año 2021 los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

84-E- INFRACCIONES POR OBLIGACIONES DE EMPRESAS DE FACTORAJE Y SOCIEDADES FINANCIERAS DE OBJETO MULTIPLE

Se considera infracción en la que pueden incurrir las empresas de factoraje financiero y las sociedades financieras de objeto múltiple en relación a las obligaciones a que se refieren el primero y segundo párrafos del Artículo 32-C de este Código, el no efectuar la notificación de la transmisión de créditos operada en virtud de un contrato de factoraje financiero, o el negarse a recibir dicha notificación.

Comentarios al artículo 84-E

Infracciones incurridas por empresas de factoraje financiero y las sociedades financieras de objeto múltiple

Esta conducta es sancionable, dada la trascendencia que para efectos del ISR y el IVA tiene la omisión de la notificación (o negarse a recibirla) de la cesión del crédito.

En efecto, si el acreedor (cedente) continúa considerando como “cuenta por cobrar” el crédito cedido para ISR, acumula menos intereses o deduce mayor pérdida inflacionaria, efectos que podrán rechazarse por la autoridad mediante la comprobación de la cesión del crédito y su notificación.

En el caso del IVA, los intereses a cargo de los clientes del acreedor (cedente) causan el gravamen, sin embargo, ya no lo causan si el acreedor es una empresa del sistema financiero, como resultan ser las de factoraje financiero, en los términos del artículo 15, fracción X, inciso b) de la LIVA. La notificación de la cesión tiene trascendencia para el deudor, quien no soportará la carga financiera que representa el IVA que anteriormente se le trasladaba en los intereses, entre otros efectos.

84-F- MULTA POR INFRACCIONES RELACIONADAS CON OBLIGACIONES DE EMPRESAS DE FACTORAJE

De $6,600.00[(79)] a $65,910.00,[(79)] a quien cometa la infracción a que se refiere el artículo 84-E.

[(79)]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

Comentarios al artículo 84-F

Multas a las empresas de factoraje financiero y sociedades financieras de objeto múltiple

Es la sanción a la infracción señalada en el artículo anterior.

Durante el año 2021 los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

84-G- INFRACCION DE LAS CASAS DE BOLSA

Se considera infracción en la que pueden incurrir las casas de bolsa, el no proporcionar la información a que se refiere el artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de contribuyentes que enajenen acciones con su intermediación.

Comentarios al artículo 84-G

El control que la administración tributaria pretende ejercer sobre los contribuyentes, personas físicas y morales, que enajenen acciones con intermediación de bolsas de valores, se advierte en la norma en cuestión.

84-H- MULTA POR INFRACCION DE LAS CASAS DE BOLSA

A la casa de bolsa que cometa la infracción a que se refiere el artículo 84-G de este Código se le impondrá una multa de $5,060.00[80] a $10,120.00[80] por cada informe no proporcionado.

[80]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

Comentarios al artículo 84-H

Son las multas por la conducta infractora aludida en el artículo anterior.

Durante el año 2021, los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

84-I- INFRACCION A LAS PERSONAS QUE EMITAN TARJETAS DE CREDITO, DEBITO, SERVICIO O MONEDEROS ELECTRONICOS

Se considera infracción en la que pueden incurrir las personas que emitan tarjetas de crédito, de débito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria, en relación con las obligaciones a que se refiere el artículo 32-E de este Código, el no expedir los estados de cuenta cumpliendo con lo previsto en las disposiciones aplicables.

Comentarios al artículo 84-I

Los estados de cuenta que emitan estas instituciones deberán contener los impuestos que se trasladan desglosados por tasa aplicable y las claves del RFC de las partes contratantes, si no lo hacen será comisión de infracción.

84-J- MULTA POR INFRACCION DE PM AUTORIZADAS PARA EMITIR TARJETAS DE CREDITO, DEBITO, SERVICIO O MONEDEROS ELECTRONICOS

A las personas morales que cometan la infracción a que se refiere el artículo 84-I de este Código, se les impondrá una multa de $90.00[81] a $180.00[81] por cada estado de cuenta no emitido en términos del artículo 32-E de este Código.

[81] ***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

Comentarios al artículo 84-J

Es la multa por la infracción relatada en el artículo anterior.

Durante el año 2021, los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

84-K- INFRACCION POR NO PROPORCIONAR INFORMACION DE ESTADOS DE CUENTA

Se considera infracción en la que pueden incurrir las personas morales a que se refiere el artículo 84-I de este Código, el no proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información contenida en los estados de cuenta, a que se refiere el artículo 32-E de este Código.

Comentarios al artículo 84-K

El fisco federal puede solicitar directamente a estas entidades la información contenida en los estados de cuenta de sus clientes cuando esté efectuando el ejercicio de sus facultades de revisión.

Durante el año 2021, los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

84-L- MULTA POR NO PROPORCIONAR INFORMACION CONTENIDA EN ESTADOS DE CUENTA

A las personas morales a que se refiere el artículo 84-I de este Código, que cometan la infracción a que se refiere el artículo 84-K de este Código se les impondrá una multa de $353,850.00[82] a $707,700.00,[82] por no proporcionar la información del estado de cuenta que se haya requerido.

[82] ***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

Comentarios al artículo 84-L

La elevada sanción a que hace referencia este artículo se debe a la importancia que el fisco federal le da al hecho de que no se le proporcione la información del estado de cuenta a que se hace referencia en el artículo anterior.

Durante el año 2021, los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

85- INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACION

Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:

I. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros, o no aportar la documentación requerida por la autoridad conforme a lo señalado en el artículo 53-B de este Código.

II. No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitadores les dejen en depósito.

III. No suministrar los datos e informes sobre clientes y proveedores que legalmente exijan las autoridades fiscales o no los relacionen con la clave que les corresponda, cuando así lo soliciten dichas autoridades.

IV. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

V. Declarar falsamente que cumplen los requisitos que se señalan en el artículo 70-A de este Código.

Comentarios al artículo 85

Supuestos de infracción relacionados con el ejercicio de las facultades de comprobación

Aun cuando el encabezado del numeral alude a infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación, sólo las cuatro primeras fracciones lo están. Las otras dos no están necesariamente relacionadas con tales facultades.

Ahora bien, esta norma intenta evitar que se pierda el control directo de la autoridad sobre el contribuyente, toda vez que es el principal medio de constatar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Las dos últimas fracciones contienen conductas que serán sancionadas en los términos del artículo 86, siempre y cuando tengan relación con las facultades de comprobación, como se constata en el encabezado de dicho artículo, el cual es igual al del 85 en comentario.

En caso contrario, las multas contempladas en sus fracciones IV y V, a mi juicio, no serán aplicables por el principio de legalidad y por la aplicación estricta de las normas.

El bien jurídico tutelado por la norma es el control directo sobre el contribuyente por parte de la administración tributaria.

Durante el año 2021, los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente. No aplica para la fracción I de este artículo en comento.

86- MULTAS POR INFRACCIONES SOBRE EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACION

A quien cometa las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 85, se impondrán las siguientes multas:

I. De $17,370.00[83] a $52,120.00,[83] a la comprendida en la fracción I.

[83] ***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

II. De $1,520.00[84] a $62,720.00,[84] a la establecida en la fracción II.

[84] ***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

III. De $3,290.00[85] a $82,390.00,[85] a la establecida en la fracción III.

[85] ***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

IV. De $132,790.00[86] a $177,050.00,[86] a la comprendida en la fracción IV.

[86] ***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

V. De $7,530.00[87] a $12,550.00,[87] sin perjuicio de las demás sanciones que procedan, a la establecida en la fracción V.

[87] ***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

Comentarios al artículo 86

Multas a los que incurran en las infracciones contempladas en el artículo anterior

Son las multas referidas a las conductas señaladas en el artículo anterior; de su análisis se desprende que no son correlativas al daño social que producen, toda vez que son leves. La explicación estriba en que las verdaderas sanciones son las encubiertas como presunciones legales de obtención de ingresos, o de valor de actos o actividades o activos, contempladas como facultades de las autoridades fiscales en varios de los artículos de este Código, como el 55, entre otros, independientemente de algunos delitos de resistencia de particulares.

Durante el año 2021, los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la

fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

86-A- INFRACCIONES DE MARBETES, PRECINTOS Y ENVASES DE BEBIDAS ALCOHOLICAS

Son infracciones relacionadas con marbetes, precintos o envases que contienen bebidas alcohólicas, en los términos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, las siguientes:

I. No adherir marbetes o precintos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, o bien, que los marbetes o precintos sean falsos o se encuentren alterados.

II. Hacer cualquier uso diferente de los marbetes o precintos al de adherirlos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas.

III. Poseer, por cualquier título, bebidas alcohólicas, cuyos envases o recipientes carezcan del marbete o precinto correspondiente, o bien, que éstos sean falsos o se encuentran alterados; así como no cerciorarse de que los citados envases o recipientes que contengan bebidas cuentan con el marbete o precinto correspondiente al momento de adquirirlas, salvo en los casos en que de conformidad con las disposiciones fiscales no se tenga obligación de adherirlos, ambas en términos de lo dispuesto en el artículo 19, fracción V de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

IV. No destruir los envases vacíos que contenían bebidas alcohólicas cuando se esté obligado a ello.

V. No acreditar que los marbetes o precintos fueron adquiridos legalmente.

Comentarios al artículo 86-A

Infracciones relacionadas con la LIESPYS

El bien jurídico tutelado es el control en el cumplimiento de las disposiciones de la LIESPYS.

86-B- MULTAS POR LA OBLIGACION DE ADHERIR MARBETES O PRECINTAR ENVASES

A quienes cometan las infracciones señaladas en el artículo 86-A de este Código, se impondrán las siguientes multas:

I. De $60.00[88] a $120.00,[88] a la comprendida en la fracción I, por cada marbete o precinto no adherido, o bien, por cada marbete o precinto falso o alterado.

[88] ***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

II. De $30.00[89] a $120.00,[89] a la comprendida en la fracción II, por cada marbete o precinto usado indebidamente.

(89)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

III. De $20.00(90) a $60.00,(90) a la comprendida en la fracción III, por cada envase o recipiente que carezca de marbete o precinto, según se trate, o bien por cada marbete o precinto falso o alterado.

(90)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

IV. De $30.00(91) a $110.00,(91) a la comprendida en la fracción IV, por cada envase vacío no destruido.

(91)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

V. De $490.00(92) a $740.00,(92) por cada marbete o precinto que haya sido adquirido ilegalmente.

(92)*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

SANCION EN CASO DE REINCIDENCIA

En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura del establecimiento del contribuyente o poseedor de los bienes a que se refiere el artículo 86-A, por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

Comentarios al artículo 86-B

Sanciones a los infractores contemplados en el artículo anterior

Aquí se contempla otra de las hipótesis que pueden llevar a la clausura del establecimiento del contribuyente: la reincidencia.

Durante el año 2021, los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

86-C- INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL BUZON TRIBUTARIO

Se considera infracción en la que pueden incurrir los contribuyentes conforme lo previsto en el artículo 17-K de este Código, el no habilitar el buzón tributario, no registrar o no mantener actualizados los medios de contacto conforme lo previsto en el mismo.

Comentarios al artículo 86-C

Se adiciona este artículo en la reforma para 2020 a fin de obligar al uso del Buzón Tributario.

86-D- MULTA POR INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL BUZON TRIBUTARIO

A quien cometa la infracción relacionada con la no habilitación del buzón tributario, el no registro o actualización de los medios de contacto conforme a lo previsto en el artículo 86-C, se impondrá una multa de $3,080.00 a $9,250.00.

Comentarios al artículo 86-D

Son las multas por la infracción señalada en el artículo anterior.

Durante el año 2021, los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

86-E- INFRACCION POR NO LLEVAR CONTROL FISICO DE VOLUMEN FABRICADO, PRODUCIDO O ENVASADO

Son infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y de tabacos labrados, según corresponda, no llevar el control físico a que se refiere el artículo 19, fracción X de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o llevarlo en forma distinta a lo que establece dicha fracción.

INFRACCION POR NO LLEVAR CONTROL FISICO O VOLUMETRICO

Asimismo, son infracciones de los productores o envasadores de bebidas alcohólicas, no llevar los controles físico o volumétrico a que se refieren las fracciones X y XVI del artículo 19 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios o llevarlos en forma distinta a lo que establecen dichas fracciones.

Comentarios al artículo 86-E

Otras infracciones relacionadas con la LIESPYS

Nuevamente las infracciones a controles en el lESPYS aquí se tipifican.

86-F- MULTA POR NO LLEVAR CONTROLES FISICOS DE VOLUMEN FABRICADO, VOLUMETRICOS, ETCETERA

A quienes cometan las infracciones señaladas en el artículo 86-E de este Código, se les impondrá una multa de $49,240.00[93] a $114,890.00.[93] En caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

[93]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

Comentarios al artículo 86-F

Multas a los infractores contemplados en el artículo anterior

Son las sanciones por eludir el control físico a que hace referencia el artículo anterior.

Durante el año 2021, los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de lngresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

86-G- INFRACCIONES DE CIGARROS Y OTROS TABACOS LABRADOS

Son infracciones de los productores, fabricantes e importadores de cigarros y otros tabacos labrados, con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano, no imprimir el código de seguridad en cada una de las cajetillas de cigarros para su venta en México en términos de lo dispuesto por el artículo 19 fracción XXII de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Asimismo son infracciones de los productores, fabricantes e importadores de cigarros y otros tabacos labrados, con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano, así como de los proveedores autorizados de servicios de impresión de códigos de

seguridad a que se refieren los artículos 19, fracción XXII y 19-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios:

I. No proporcionar o no poner a disposición de las autoridades fiscales la información, documentación o dispositivos que permitan constatar el cumplimiento de las obligaciones previstas en los citados artículos.

II. No permitir a las autoridades fiscales la realización de las verificaciones en los establecimientos o domicilios de los mismos, o bien en cualquier lugar en donde se encuentren los mecanismos o sistemas de impresión del referido código de seguridad, a efecto de constatar el cumplimiento de las obligaciones previstas en los citados artículos.

Comentarios al artículo 86-G

La fracción XXII del artículo 19 de la LIESPYS fue adicionada en la reforma del 2014, estableciendo una serie de obligaciones para productores, fabricantes e importadores de cigarros y otros tabacos labrados, entre ellas está la impresión del código de seguridad en las cajetillas de cigarros y controles relacionados con ello.

Esta infracción se establece tomando en consideración, como dice la Iniciativa del Ejecutivo Federal, que el hábito de fumar representa un grave problema de salud pública, el cual se agudiza por el contrabando de cigarros y su falsificación.

86-H- INFRACCION POR CADA CAJETILLA DE CIGARROS QUE NO CONTENGA IMPRESO EL CODIGO DE SEGURIDAD

A quienes cometan las infracciones señaladas en el artículo 86-G, primer párrafo, se les impondrá una multa de $10.00[(94)] a $20.00[(94)] por cada cajetilla de cigarros que no contenga impreso el código de seguridad a que se refiere el artículo 19, fracción XXII de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

[(94)] ***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM para 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, aplicables a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

MULTA POR NO PROPORCIONAR INFORMACION, DOCUMENTACION O DISPOSITIVOS

A quienes cometan las infracciones señaladas en el artículo 86-G, segundo párrafo, fracción I de este Código, se les impondrá una multa de $24,570.00[(95)] a $368,440.00[(95)]cada vez que no proporcionen o no pongan a disposición de las autoridades fiscales la información, documentación o dispositivos, que permitan constatar el cumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 19, fracción XXII y 19-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, respectivamente.

[(95)] ***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

MULTA POR NO PERMITIR LA REALIZACION DE VERIFICACIONES EN LOS ESTABLECIMIENTOS

A quienes cometan las infracciones señaladas en el artículo 86-G, segundo párrafo, fracción II de este Código, se les impondrá una multa de $24,570.00[96] a $368,440.00,[96] por cada vez que no permitan la realización de las verificaciones en los establecimientos o domicilios de los productores, fabricantes e importadores de cigarros y otros tabacos labrados, con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano, así como de los proveedores autorizados de servicios de impresión de códigos de seguridad, o bien en cualquier lugar en donde se encuentren los mecanismos o sistemas de impresión del referido código de seguridad, a efecto de constatar el cumplimiento de las obligaciones previstas en los artículos 19, fracción XXII y 19-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

[96]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, en vigor a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020*

CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO DEL INFRACTOR EN CASO DE REINCIDENCIA

En caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, adicionalmente, clausurar el establecimiento del infractor por un plazo de 15 días, para ello, la autoridad fiscal notificará al contribuyente dentro de un plazo de veinte días contados a partir de la reincidencia, para que dentro de los diez días siguientes manifieste lo que a su derecho convenga, ya que en caso de no hacerlo o no desvirtuarse los hechos u omisiones que se le atribuyen, se procederá a la clausura.

Comentarios al artículo 86-H

Planteamiento de las condiciones para las multas y sanciones de clausura relacionadas con el artículo anterior.

Durante el año 2021, los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

86-I- CAJETILLAS DE CIGARROS Y OTROS TABACOS LABRADOS QUE NO CONTENGAN CODIGO DE SEGURIDAD O SEA APOCRIFO

Cometen infracción quienes almacenen, vendan, enajenen o distribuyan en México cajetillas de cigarros y otros tabacos labrados, con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano, que no contengan impreso el código de seguridad previsto en el artículo 19, fracción XXII de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, o el que contengan sea apócrifo, acorde con lo previsto en el artículo 19-A de la citada Ley.

Comentarios al artículo 86-I

En el artículo 86-G se establecieron infracciones para los productores, fabricantes e importadores de cigarros y otros tabacos labrados; en este artículo se establecen las infracciones para quienes los almacenen, vendan, enajenen o distribuyan en nuestro país, y se justifica por las mismas causas.

86-J- MULTA POR CAJETILLA DE CIGARROS QUE NO CONTENGA CODIGO DE SEGURIDAD O SEA APOCRIFO

A quienes cometan las infracciones señaladas en el artículo 86-I de este Código se les impondrá una multa de $10.00[97] a $20.00[97] por cada cajetilla de cigarros que no contenga impreso el código de seguridad a que se refiere el artículo 19, fracción XXII de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, o el que contengan sea apócrifo.

[97] ***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la Quinta RM para 2018, publicadas en el DO de 24-XII-2018, aplicables a partir del 1-I-2019. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

Las cajetillas de cigarros a que se refiere el párrafo anterior serán aseguradas y pasarán a propiedad del fisco federal para su destrucción.

Comentarios al artículo 86-J

Se establecen las sanciones por las infracciones cometidas en el artículo anterior.

Durante el año 2021, los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

87- INFRACCIONES ATRIBUIBLES A FUNCIONARIOS O EMPLEADOS PUBLICOS

Son infracciones a las disposiciones fiscales, en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones:

NO EXIGIR EL PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES

I. No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios; recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.

ASENTAR DATOS FALSOS

II. Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativas datos falsos.

EXIGIR PRESTACIONES INDEBIDAMENTE

III. Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de las funciones públicas.

USAR INDEBIDAMENTE INFORMACION CONFIDENCIAL

IV. Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

REVELAR INFORMACION PROPORCIONADA POR EL SISTEMA FINANCIERO

V. Revelar a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 de este Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales.

Comentarios al artículo 87

Infracciones de los funcionarios o empleados públicos

Se tipifican las conductas desleales de los servidores públicos de la administración tributaria frente a su función y un caso de abuso de autoridad. Es una conducta típica que no elimina la comisión de conductas comisivas de responsabilidades oficiales contenidas en el artículo 53 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

88- MULTAS POR INFRACCIONES ATRIBUIBLES A FUNCIONARIOS O EMPLEADOS PUBLICOS

Se sancionará con una multa de $132,790.00[(98)] a $177,050.00,[(98)] a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 87.

[(98)]*Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

Comentarios al artículo 88

Multas a los funcionarios y empleados públicos

Se fijan los importes de las multas por incurrir en las conductas infractoras del artículo anterior.

89- INFRACCIONES ATRIBUIBLES A TERCEROS

Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes:

I. Asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones fiscales.

II. Colaborar en la alteración o la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

III. Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.

IV. Al que permita o publique a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

CASO EN QUE EL ASESOR NO INCURRE EN INFRACCION

No se incurrirá en la infracción a que se refiere la fracción primera de este artículo, cuando se manifieste en la opinión que se otorgue por escrito que el criterio contenido en ella es diverso a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código o bien manifiesten también por escrito al contribuyente que su asesoría puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales.

Comentarios al artículo 89

Infracciones imputables a terceros

Se contempla la conducta infractora de los asesores fiscales y contadores. Esta conducta los hace copartícipes en los delitos fiscales. La excluyente de incriminación para estos profesionales es poner en su consulta lo dispuesto en el último párrafo, es decir, advertir a su cliente contribuyente que su criterio puede ser controvertido por el fisco.

La adición para 2020 de la fracción IV se inserta en el combate a las operaciones simuladas. Pareciera poco creíble, pero era frecuente ver anuncios al respecto por Internet.

90- MULTAS POR INFRACCIONES ATRIBUIBLES A TERCEROS

Se sancionará con una multa de $54,200.00[(99)] a $85,200.00,[(99)] a quien cometa las infracciones a las disposiciones fiscales a que se refiere el artículo 89 de este Código.

[(99)]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

AGRAVANTE POR EMITIR CRITERIO DIVERSO A LA AUTORIDAD

En los supuestos señalados en la fracción I del artículo citado, se considerará como agravante que la asesoría, el consejo o la prestación de servicios sea diversa a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código. En este caso, la multa se aumentará de un 10% a un 20% del

monto de la contribución omitida, sin que dicho aumento exceda del doble de los honorarios cobrados por la asesoría, el consejo o la prestación de servicios.

CASO EN QUE NO SE INCURRE EN AGRAVANTE

No se incurrirá en la agravante a que se refiere el párrafo anterior, cuando se manifieste en la opinión que se otorgue por escrito que el criterio contenido en ella es diverso a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código.

Comentarios al artículo 90

Multas a los infractores contemplados en el artículo anterior

Son las multas por las conductas tipificadas en el artículo anterior.

90-A- MULTAS A LOS CONCESIONARIOS DE UNA RED PUBLICA DE TELECOMUNICACIONES QUE NO CUMPLAN

(Artículo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Se sancionará con una multa de $500,000.00 a $1’000,000.00 a los concesionarios de una red pública de telecomunicaciones en México que no cumplan, en un plazo máximo de cinco días, con la orden de bloquear el acceso al servicio digital del proveedor de dichos servicios prevista en el artículo 18-H QUATER, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Igual sanción se aplicará cuando los concesionarios mencionados no lleven a cabo el desbloqueo en el plazo a que se refiere el artículo 18-H QUINTUS, segundo párrafo, de la citada Ley.

Dicha sanción también se impondrá por cada mes de calendario que transcurra sin cumplir las mencionadas órdenes.

Comentarios al artículo 90-A

Establece una multa para los concesionarios de redes públicas de telecomunicaciones.

91- MULTA PARA INFRACCIONES DIVERSAS

La infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a las previstas en este Capítulo, se sancionará con multa de $330.00[(100)] a $3,180.00.[(100)]

[(100)]***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

Comentarios al artículo 91

Otras infracciones

Este artículo es el “resumidero” y para cuando no exista sanción especial por infracción a otras disposiciones fiscales se les impondrán las multas que aquí se mencionan. Es un tipo infraccionador abierto porque no penaliza una conducta determinada, por lo que es de dudosa constitucionalidad.

Durante el año 2021, los contribuyentes a los que se impongan multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago se aplicará el 50% de la sanción, por disposición del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para 2021, si llevan a cabo el pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 del CFF, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios cuando sea procedente.

91-A- INFRACCION DEL CP POR NO INFORMAR OMISION DE CONTRIBUCIONES

Son infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos de conformidad con el artículo 52 de este Código, el que el contador público que dictamina no observe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, en el informe sobre la situación fiscal del mismo, por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados, cuando dichas omisiones se vinculen al incumplimiento de las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos, y siempre que la omisión de contribuciones sea determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mediante resolución que haya quedado firme.

No se incurrirá en la infracción a que se refiere el párrafo anterior, cuando la omisión determinada no supere el 10% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas, o el 15%, tratándose de las contribuciones propias del contribuyente.

Comentarios al artículo 91-A

Infracción en que incurre el auditor externo

Una de las conductas tipificadas como infractoras más controvertida por los auditores externos es precisamente ésta, en función de que no se necesita comprobar el dolo del profesional por parte de la autoridad fiscal para que proceda la infracción. El solo hecho de que no se revelen las omisiones de contribuciones configura la infracción. Aquí se penaliza el error, la negligencia, la impericia y, en su caso, el dolo. En la reforma para el año 2000 se atenuaron estas consecuencias, porque la autoridad deberá probar que la conducta del contador público no se ajustó a las normas de auditoría que la norma en comentario señala. Desde el diseño legal de esta infracción se hace evidente que el contador público deberá ser parte en la controversia que se suscite entre el fisco y el contribuyente por el cobro de los créditos resultantes, porque de no ser así (o no ser de su conocimiento) se verá afectado

gravemente en sus Derechos Fundamentales a la defensa al pretender ser sancionado como consecuencia de un procedimiento contencioso del que no fue parte y donde no se pudo defender.

O bien, la autoridad deberá enderezar un procedimiento especialmente dirigido al profesional señalado, donde al imponer la multa le haga sabedor de su presunta infracción, así como del resultado de la controversia entre el fisco y el contribuyente, lo que abrirá nuevamente el proceso para ventilar si el crédito fiscal fue o no debidamente determinado por la autoridad y que considera no observado por el contador público, pudiéndose dar una consecuencia curiosa: que el profesional se defienda mejor que el contribuyente y logre una resolución favorable que, si bien estará enfocada exclusivamente a valorar la conducta del auditor externo, no deja de contemplar la situación fiscal de un tercero que anteriormente perdió el litigio. El tema de la cosa juzgada estará en íntima vinculación en este supuesto, sin que, a mi juicio, pueda ser opuesto por la autoridad como excepción, toda vez que la resolución impugnada y las partes serán diferentes, aunque se trate de la misma hipótesis legal.

Para efectos de promover el juicio de amparo, los auditores externos tendrán que esperar a que ocurra el primer acto concreto de aplicación de la norma, toda vez que ésta es heteroaplicativa, circunstancia ya resuelta en jurisprudencia firme de la Segunda Sala de la SCJN identificada con el número 2a/J.6/2000, visible en el *Semanario Judicial de la Federación* de febrero de 2000 y que dice:

> **CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. LOS ARTICULOS 91 A Y 91 B, ADICIONADOS MEDIANTE DECRETO DE REFORMAS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998, TIENEN EL CARACTER DE NORMAS HETEROAPLICATIVAS.** Los preceptos mencionados son de naturaleza heteroaplicativa, puesto que por su sola vigencia no causan perjuicio a la parte quejosa, sino que es necesario un acto posterior de aplicación para que se acredite el agravio personal y directo, pues el artículo 91-A define la conducta constitutiva de una infracción, al establecer que se configura cuando el contador público que dictamine estados financieros, no observe en su informe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente; a su vez, el artículo 91-B señala la sanción que debe imponerse por la comisión de aquella conducta; por lo tanto, de la sola vigencia de dichas disposiciones no deriva afectación a situaciones concretas de derecho, sino que se requiere de un acto de aplicación, a saber, la emisión de una resolución de autoridad en la que se imponga una multa al haberse cometido la infracción.

91-B- MULTA AL CP POR NO INFORMAR OMISION DE CONTRIBUCIONES

Al contador público que cometa las infracciones a que se refiere el artículo 91-A de este Código, se le aplicará la suspensión del registro a que se refiere el artículo 52, fracción I de este Código por un periodo de tres años.

Comentarios al artículo 91-B

Antes de la reforma de 2014 la sanción no podía exceder del doble de los honorarios cobrados; hoy la sanción es la suspensión del registro para dictaminar por un periodo de tres años. Obsérvese que es una sanción fija que no permite individualizarla; sin embargo, no toda infracción cometida por los contadores públicos es igual, por lo que no se justifica sólo una sanción.

91-C- DEROGADO

91-D- DEROGADO

CAPITULO II DE LOS DELITOS FISCALES

92- SHCP EN CARACTER DE VICTIMA U OFENDIDA

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este Código. Los abogados hacendarios podrán actuar como asesores jurídicos dentro de dichos procedimientos.

PROCEDIMIENTO PENAL

Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

FORMULACION DE LA QUERELLA

I. Formule querella, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

PERJUICIO

II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en lo establecido en los artículos 102, 103 y 115.

FORMULACION DE LA DECLARATORIA

III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

DENUNCIA ANTE EL MINISTERIO PUBLICO

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

SOBRESEIMIENTO DEL PROCESO POR EL DELITO FISCAL

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los imputados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien esos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal y el asesor jurídico formulen el alegato de clausura, y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el fin de formular ante el Ministerio Público el requisito de procedibilidad que corresponda, podrá allegarse de los datos necesarios para documentar hechos probablemente constitutivos de delitos fiscales.

CUANTIFICACION DEL DAÑO Y DE LA CAUCION

En los delitos fiscales en que sea necesaria querella o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querella. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal.

PROVIDENCIAS PRECAUTORIAS

Al resolver sobre las providencias precautorias la autoridad competente tomará como base la cuantificación anterior, adicionando la actualización y recargos que haya determinado la autoridad fiscal a la fecha de que se ordene la providencia. En caso de que el imputado no cuente con bienes suficientes para satisfacer la providencia precautoria, el juez fijará en todos los casos una medida cautelar consistente en garantía económica por el mismo monto que correspondería a la providencia precautoria. En el caso de que al imputado se le haya impuesto como medida cautelar una garantía económica y, exhibida esta sea citado para comparecer ante el juez e incumpla la cita, se requerirá al garante para que presente al imputado en un plazo no mayor a ocho días, advertidos, el garante y el imputado, de que si no lo hicieren o no justificaren la incomparecencia, se hará efectiva a favor del Fisco Federal.

CONDENA A LA REPARACION DEL DAÑO

Para efectos de la condena a la reparación del daño, la autoridad competente deberá considerar la cuantificación referida en este artículo, incluyendo la actualización y los recargos que hubiere determinado la autoridad fiscal a la fecha en la que se dicte dicha condena.

PROVIDENCIAS PRECAUTORIAS, IMPOSICION O MODIFICACION DE LAS MEDIDAS CAUTELARES

En caso de que el imputado hubiera pagado el interés fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial, a solicitud del imputado, podrá considerar dicho pago para efecto de la determinación de providencias precautorias, la imposición o modificación de las medidas cautelares.

BIENES QUE SE CONSIDERAN MERCANCIAS

(Décimo párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Se consideran mercancías los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

PENA DE PRISION POR DELITOS FISCALES CONFORME AL MONTO DEL PERJUICIO

Para fijar la pena de prisión que corresponda a los delitos fiscales conforme a los límites mínimo y máximo del monto de las cantidades que constituyan el perjuicio, cuando éste pueda ser determinado, será conforme al que esté establecido en el momento de efectuar la conducta delictuosa.

Comentarios al artículo 92

Reformas a los artículos 16, 17, 18, 19, 20 y 21 constitucionales

En el DOF del 18 de junio de 2008 se publicó esta trascendente reforma constitucional en materia penal que cambiará rotundamente el proceso penal, tanto federal como local, al adoptar el sistema procesal acusatorio adversarial en lugar del inquisitorio, que entró en vigor en todo el país el 18 de junio de 2016, según dispuso el artículo segundo transitorio de la reforma.

Dentro de este proceso fue publicado el Código Nacional de Procedimientos Penales (CNPP) en el DOF del 5 de marzo de 2014, con sus reformas del 2 de enero y 17 de junio de 2016, que aplica también obviamente a los delitos fiscales.

Los procedimientos penales iniciados con anterioridad al nuevo sistema penal acusatorio, serán concluidos conforme a las disposiciones vigentes con anterioridad al 18 de junio de 2016, según dispuso el artículo Cuarto Transitorio de la reforma constitucional, lo que implica que la ley procesal aplicable no será la de la fecha en que se cometió el delito, sino la del inicio del procedimiento penal.

Requisitos de procedibilidad para actuar penalmente por delitos fiscales

Existen delitos fiscales que se persiguen a querella de parte ofendida (SHCP), por denuncia; y otros en donde se requiere del cumplimiento de requisitos de procedibilidad. Según el artículo 225 del CNPP, el Ministerio Público iniciará la investigación a solicitud de parte ofendida cuando se trate de delitos que se persigan a querella de parte y también en aquéllos donde la ley obligue a cumplir con requisitos de procedibilidad, como ocurre con la mayor parte de los delitos fiscales.

Los que se persiguen a querella de la SHCP son:

a) Los equiparables al contrabando (equiparables en cuanto gozan de identidad con el bien jurídico tutelado) contenidos en el artículo 105 del CFF.

b) La defraudación fiscal contemplada en el artículo 108 del CFF.

c) Los equiparables a la defraudación fiscal (equiparables en cuanto gozan de identidad con el bien jurídico tutelado) contenidos en el artículo 109 del CFF.

d) Los relacionados con el RFC contenidos en el artículo 110 del CFF.

e) Los relacionados con la contabilidad, con la determinación de pérdidas con falsedad, con las declaraciones en paraísos fiscales y con la divulgación de información confidencial relativa a precios de transferencia, contenidos en el artículo 111 del CFF.

f) El que penaliza al depositario o interventor infiel señalado en el artículo 112 de este Código.

g) El que penaliza a los servidores públicos que ordenen o practiquen embargos o visitas domiciliarias sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente, o servidores públicos que realicen la verificación física de la mercancía en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales, señalado en el artículo 114 del CFF.

Los que deben reunir como requisito de procedibilidad la Declaratoria de Perjuicio son:

– El delito de contrabando y el de apoderamiento de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado o las destruya o deteriore dolosamente, contemplados en los artículos 102, 103 y 115 de este Código.

Los que deben reunir el requisito de la Declaratoria correspondiente son:

– Los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente (así se denomina a la Declaratoria) o de mercancías de tráfico prohibido (así se le denomina a la otra Declaratoria).

Los demás delitos fiscales se perseguirán por denuncia.

Petición de sobreseimiento

La SHCP podrá solicitar el sobreseimiento de los procesos fiscales que hayan ameritado querella o declaratoria de perjuicio o cualquiera de las otras dos declaratorias cuando se hayan pagado las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos o bien, se haya satisfecho el interés fiscal. Esta forma de extinguir la responsabilidad penal contiene diferencias con la que contempla el artículo 93 del Código Penal Federal respecto del perdón del ofendido o legitimado para otorgarlo, toda vez que en ésta puede otorgarse hasta antes de dictarse la sentencia de segunda instancia y en aquélla sólo en la primera instancia hasta antes de que el ministerio público y el asesor jurídico formulen el alegato de clausura.

Por cuanto hace a las personas que se benefician con este perdón, son sólo a las que se refiera expresamente. Pero el propio artículo 93 del CPF, a mi juicio aplicable al caso de los delitos fiscales, toda vez que no se ve contradicción con el 92 del CFF, establece que el perdón sólo beneficia al imputado en cuyo favor se otorga, a menos que el ofendido o el legitimado para otorgarlo, hubiese obtenido la satisfacción de sus intereses o derechos, caso en el que beneficiará a todos los inculpados y al encubridor. En materia fiscal se puede otorgar el perdón de la SHCP cuando se satisfagan los intereses del fisco federal, por lo que

creo que la norma contenida en el artículo 93 del CPF debe aplicarse y beneficiar a todos los involucrados.

Asimismo, considero plenamente aplicable para los delitos fiscales el contenido del segundo párrafo del artículo 93 del CPF que indica que el perdón del ofendido es igualmente aplicable a los delitos que sólo pueden ser perseguidos por declaratoria de perjuicio o por algún otro acto equivalente a la querella, siendo suficiente para la extinción de la acción penal la manifestación de quien está autorizado para ello de que el interés afectado ha sido satisfecho.

Cuantificación del daño

Por otra parte, dice la norma que la cuantificación a que se refiere sólo surtirá efectos en el procedimiento penal, como pretendiendo que el daño al erario pueda ser diferente al crédito fiscal resultante de la ley, lo que a mi juicio es de dudosa constitucionalidad puesto que siendo el bien jurídico tutelado por la norma penal el interés fiscal, difícilmente puede estar separado de la norma sustantiva fiscal que le da origen. El contribuyente queda en estado de indefensión cuando no se le permite combatir las razones legales de la cuantificación ante un Tribunal especializado en la materia fiscal, como claramente se observa en el caso concreto en el que la autoridad no emite la determinación de las contribuciones, pero sí la cuantificación del daño para el proceso penal.

Si bien es cierto que las reglas que rigen al proceso penal son diferentes a las del procedimiento fiscal, son líneas paralelas que no se juntan, no se podrá ignorar que ambas giran alrededor del bien jurídico tutelado y que en él tienen su punto de partida. Si en un juicio penal se juzga el delito de defraudación fiscal por haberse incurrido en omisión en el pago de contribuciones al decir del querellante, y en el procedimiento contencioso fiscal, ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, se resuelve de fondo en el sentido de que no existe tal omisión, la sentencia que al efecto se dicte deberá formar parte del acervo de pruebas en el procedimiento penal donde se acredite que no existió la conducta generadora del crédito fiscal, con las reglas procesales de éste, debiéndose absolver al imputado ante la presencia de una excluyente de delito contemplada en el artículo 15, fracción II del Código Penal Federal.

De aquí la importancia de tener como resolución definitiva a la cuantificación del daño formulado por la autoridad querellante.

Facultad de allegarse datos para documentar hechos probablemente constitutivos de delitos

Esta facultad se otorgaba a las autoridades fiscales; es decir, al SAT, en la fracción VIII del artículo 42 del CFF que se derogó a partir del 18 de junio de 2016 y se trasladó a la Procuraduría Fiscal de la Federación. Esto hace sugerir la pregunta de si habrá entonces “auditorías para efectos penales”. La respuesta negativa se encuentra en la propia exposición de motivos de senadores, visible en la *Gaceta* del 14 de junio de 2016, donde asientan textualmente:

> Cabe señalar que si bien la intención del legislador es precisar y con ello fortalecer las facultades de la autoridad para la persecución de conductas

delictivas en materia fiscal, la modificación al artículo 92 no implica conceder nuevas facultades a la autoridad a fin de que pueda realizar directamente visitas domiciliarias o revisiones de gabinete “en materia penal”. Las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 seguirán ejerciéndose en materia administrativa, con las formalidades que hoy resultan aplicables, sin embargo, podrán generar elementos probatorios para la persecución penal tal como sucede en la actualidad.

Los jueces aplican penas pecuniarias en materia penal

El hoy derogado artículo 94 del CFF disponía que la autoridad judicial no impondría sanción pecuniaria, dejando tal facultad al fisco federal para que mediante el PAE hiciera efectivas las contribuciones omitidas. Sin embargo, a partir de la derogación queda el juez del proceso penal facultado para imponer tal sanción en términos de los artículos 24 y 29 del CPF.

Determinación del monto defraudado para fijar la pena de prisión

Conforme al último párrafo de la disposición en comentario para fijar la pena de prisión el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias defraudadas, será conforme al importe de la contribución o cuota compensatoria, actualizados a la fecha de cometer la conducta punible, sin otra actualización, ni recargos, ni multas, con apoyo en los artículos 2, último párrafo, 104 y 108 del CFF.

Reforma Penal Fiscal del 2020

El serio problema recaudatorio sufrido por el fisco federal en 2019 y bastantes años anteriores, debido a la emisión y utilización de facturas con contenido falso, impelió al Congreso a promover una muy severa reforma en el tema de los delitos fiscales, penalizando a los emisores de las facturas y a los usuarios de ellas; asimismo aprovechó para penalizar en mayor medida, dentro de esta persecución, también a las conductas de la defraudación fiscal y al contrabando.

La reforma va dirigida a quienes cometan las siguientes conductas delictivas:

• Contrabando y su equiparable previstos en los artículos 102 y 105 del CFF.

• Defraudación fiscal prevista en el artículo 108 y los supuestos de defraudación fiscal equiparada previstos en los artículos 109 fracciones I y IV, ambos del CFF, exclusivamente cuando el monto de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, o sean $ 7’804,230, cantidad actualizada en términos del artículo 17-A del CFF.

Las fracciones I y IV se refieren a quienes:

> **I.** Consignen en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes.

En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme el procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

IV. Simulen uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

- Las conductas previstas en el artículo 113 Bis del CFF, (Emisión, adquisición facturas con contenido falso o amparan operaciones simuladas) exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen los $7'804,230 cifra actualizada en términos del artículo 17-A del CFF.

La reforma consistió en considerar a tales conductas como delincuencia organizada, como atentatorias de la seguridad nacional, como merecedoras de prisión preventiva oficiosa y además les niegan ciertos privilegios dentro del proceso penal, como los acuerdos reparatorios, la suspensión condicional del proceso y limita los criterios de oportunidad, como relataremos adelante.

Algunas consecuencias de haberlos incorporado como delincuencia organizada

Las penas de prisión son mayores a las de los delitos fiscales, pues pueden alcanzar hasta los 16 años de prisión.

Se lleva el proceso penal en prisión, puesto que la prisión preventiva oficiosa es aplicable.

En todos los casos se decomisarán los objetos, instrumentos o productos del delito, así como los bienes propiedad del sentenciado y aquéllos respecto de los cuales éste se conduzca como dueño, si no acredita la legítima procedencia de dichos bienes. Conviene tener presente la Jurisprudencia 1a./J 17/2015 (10a.) de la Primera Sala de la SCJN que reza: "EXTINCION DE DOMINIO. LA PROCEDENCIA LICITA DEL BIEN MATERIA DE LA ACCION RELATIVA PUEDE SER ACREDITADA POR EL AFECTADO CON LOS ELEMENTOS DE PRUEBA E INDICIOS QUE TENGA A SU ALCANCE Y QUE, RAZONABLEMENTE, CONDUZCAN AL JUZGADOR A LA CONVICCION DE QUE SU ORIGEN ES LEGAL."

Podrán venderse sus bienes incluso sin haber sido declarado responsable del delito, en términos del artículo 22 Constitucional y la Ley Federal de Extinción de Dominio.

Sin embargo esta reforma encontrará impugnación de corte constitucional porque el artículo 16, noveno párrafo de la Carta Magna, entiende la delincuencia organizada como "una organización de hecho de tres o más personas, para cometer delitos en forma permanente o reiterada" lo que no sucede en una empresa, persona física o moral, donde se trabaja para generar ingresos provenientes de actividades lícitas, no para cometer delitos en forma permanente o reiterada.

Este criterio se sostiene con la Tesis emitida por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Penal del Sexto Circuito consultable con los vocablos "DELINCUENCIA ORGANIZADA,

DELITO DE. PREVISTO EN EL ARTICULO 2o. DE LA LEY FEDERAL CONTRA LA DELINCUENCIA ORGANIZADA, SE ACTUALIZA NO SOLO CON LA ORGANIZACION DE TRES O MAS PERSONAS PARA COMETER ILICITOS, SINO QUE DEBEN DEMOSTRARSE LOS ELEMENTOS CONSISTENTES EN LA REPETICION DE CONDUCTAS ILICITAS EN FORMA PERMANENTE O REITERADA." Registro 2008014, Tesis aislada, SJF Libro 12, Noviembre 2014, Tomo IV, Vl. 1o. P.25 P (10a.)

Consecuencias de estar considerados como atentatorios de la seguridad nacional

Ser investigados por el Centro de Investigación Nacional (CISEN) con los instrumentos que tiene a su alcance, como la intercepción de comunicaciones privadas, por cierto prohibidas en la materia fiscal por el artículo 16 Constitucional, décimo tercer párrafo.

Otros contribuyentes que pueden estar sujetos a prisión preventiva oficiosa

En párrafos arriba ya describimos las conductas delictivas que tendrán prisión preventiva oficiosa. Pero no son todos.

En efecto, el artículo 167 del CNPP dispone que aquéllos que realicen la conducta considerada "calificada", tendrán prisión preventiva oficiosa. Antes de describir la conducta delictiva es menester señalar cuándo se considera calificada una conducta:

Para la defraudación fiscal y sus equiparados (artículo 108):

a) Usar documentos falsos.

b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

c) Manifieste datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e) Omitir enterar contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le corresponden.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

Para el contrabando (artículo 107 del CFF) cuando se cometa:

a) Con violencia física o moral en las personas.

b) De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.

c) Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

d) Usando documentos falsos.

e) Por tres o más personas.

En los equiparados al contrabando serán calificados cuando se cometan las hipótesis c), d) y e).

Habiendo visto cuando una conducta es “calificada” procedamos a describir las conductas que, sin estar consideradas delincuencia organizada, los imputados no llevarán su proceso en libertad:

En los casos en que el monto de lo defraudado exceda de $7’804,230 (actualizado en términos del artículo 17-A del CFF) y exclusivamente cuando sean calificados (artículo 167 del CNPP):

> • Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
>
> • Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
>
> • Sea responsable por omitir presentar por más de 12 meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.
>
> • Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A del CFF.

Es preciso señalar que estas conductas, que no encuadran en el tipo de delincuencia organizada, no se encuentran contempladas en el artículo 19 Constitucional para someter a quien las cometa a la prisión preventiva oficiosa, por lo que el artículo 167 podría tener un tinte de inconstitucionalidad, además de violar la presunción de su inocencia.

Por otra parte encuentro que existe una contradicción normativa entre lo dispuesto por los artículos 2, fracciones VIII y VIII Bis, y 3, último párrafo de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada y el 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales, toda vez que aquéllos numerales establecen que son delincuencia organizada las conductas que señalan y por ende sometidos siempre a prisión preventiva oficiosa; sin embargo, el artículo 167 somete a tal prisión sólo si la conducta es calificada en determinados ilícitos que ya están señalados como delincuencia organizada, como es el caso del contrabando y su equiparable y la defraudación fiscal y su equiparable en algunas hipótesis. En otras palabras, pareciera que habrá casos de delincuencia organizada en materia fiscal que podrán no tener prisión preventiva oficiosa cuando las conductas no sean calificadas.

Acuerdo Reparatorio

Con el nuevo sistema procesal penal aparece una forma de solución alternativa de la controversia con posibilidades de extinción de la acción penal que es el Acuerdo Reparatorio y aplica, entre otros, para los delitos que se persiguen por querella, como son muchos de los fiscales, y consiste en que se puede celebrar el acuerdo entre la SHCP (víctima u ofendido) y el imputado (contribuyente), donde se pacten las obligaciones a cumplir, debiendo ser

aprobados por el Ministerio Público o el juez de control, regulación que se encuentra en los artículos 186 y siguientes del CNPP.

El juez decretará la extinción de la acción una vez aprobado el cumplimiento pleno de las obligaciones pactadas en el acuerdo reparatorio, haciendo las veces de sentencia ejecutoriada.

Pues tratándose de los delitos fiscales que se consideren delincuencia organizada, no habrá Acuerdos Reparatorios.

No habrá suspensión condicional del proceso

La suspensión condicional del proceso es otra forma de extinguir la acción penal.

Según el artículo 191 del CNPP, el Ministerio Público o el imputado formularán un planteamiento que contendrá un plan detallado sobre el pago de la reparación del daño y el sometimiento del imputado a una o varias de las condiciones que refiere el CNPP, que garanticen una efectiva tutela de los derechos de la víctima u ofendido (que en nuestros casos es la SHCP) y que en caso de cumplirse, pueda dar lugar a la extinción de la acción penal.

Pues tratándose de los delitos fiscales considerados delincuencia organizada, no habrá suspensión condicional del proceso.

En los demás delitos fiscales sí puede operar. Ver “SUSPENSION CONDICIONAL DEL PROCESO. PROCEDE AUTORIZAR ESTA FORMA DE SOLUCION ALTERNA DEL PROCEDIMIENTO EN EL DELITO DE DESOCUPACION DEL DOMICILIO FISCAL, AUN CUANDO NO TENGA EL CARACTER DE PATRIMONIAL, SIN NECESIDAD DE GARANTIZAR EL CREDITO FISCAL PREVIAMENTE DETERMINADO.”. TCC Tesis: XVII. 1o.P.A.94P (10a.).

Criterios de oportunidad

Según dispone el artículo 256 del CNPP iniciada la investigación y previo análisis objetivo de los datos que consten en la misma, conforme a las disposiciones normativas de cada Procuraduría, el Ministerio Público, podrá abstenerse de ejercer la acción penal con base en la aplicación de criterios de oportunidad, siempre que, en su caso, se hayan reparado o garantizado los daños causados a la víctima u ofendido (que en nuestro caso es la SHCP).

Para el caso de todos los delitos fiscales y financieros, previa autorización de la SHCP, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación, el Ministerio Público Federal podrá aplicar el criterio de oportunidad cuando el imputado aporte información esencial y eficaz para la persecución del beneficiario final del mismo delito, tomando en consideración que será este último quien estará obligado a reparar el daño.

Riesgo en planeación fiscal

Como sabemos, la elusión fiscal es la minoración de la carga del impuesto aplicando medidas legales que impidan caer en el hecho que la ley marca como generador del crédito fiscal. Pues si el fisco federal no está de acuerdo con la planeación realizada por el contribuyente, argumentando dolo, puede presentar una querella por defraudación fiscal y el

contribuyente tendrá que defenderse ante un juez penal, lo que se fortalece con la desafortunada reforma que para 2021 sufrió el artículo 5-A del CFF.

Salta a la vista que si la querella mal intencionada es por uno de los delitos que hemos dejado citados, entonces el contribuyente tendrá que litigar desde la prisión sometido a un proceso de delincuencia organizada, con el riesgo de perder sus bienes aún antes de que se dicte sentencia que lo declare culpable.

Medidas cautelares. En la mayor parte de los delitos fiscales puede llevarse el proceso en libertad

Salvo la excepción hecha a las conductas delictivas consideradas delincuencia organizada contempladas en el comentario inmediato anterior, los procesados por delitos fiscales podrán llevar su proceso en libertad, atendiendo a lo siguiente:

El artículo 18 de la CPEUM dispone que sólo por delito que merezca pena privativa de libertad habrá lugar a prisión preventiva. Y el CNPP dispone como “medida cautelar”, entre otras, la prisión preventiva. Las medidas cautelares serán impuestas mediante resolución judicial por el tiempo indispensable para asegurar la presencia del imputado en el procedimiento, garantizar la seguridad de la víctima u ofendido o del testigo, o evitar la obstaculización del procedimiento.

Los imputados por delitos fiscales que no se encuentren caracterizados como de delincuencia organizada, pueden estar sujetos a medidas cautelares que decidirá el juez de control a solicitud del Ministerio Público, de la víctima u ofendido, cuando se esté dentro del término constitucional de 72 horas después de formulada la imputación o cuando se haya vinculado a proceso al imputado.

El Ministerio Público sólo podrá solicitar la prisión preventiva cuando otras medidas cautelares no sean suficientes para garantizar la presencia del imputado en el juicio, el desarrollo de la investigación, la protección de la víctima, de los testigos o de la comunidad, así como cuando el imputado esté siendo procesado o haya sido sentenciado previamente por la comisión de un delito doloso, siempre y cuando la causa diversa no sea acumulable o conexa en los términos del CNPP.

Para efectos del tema que nos ocupa, otras medidas cautelares que pueden ser aplicables en los delitos fiscales en lugar de la prisión preventiva y a juicio del juez, son: la exhibición de una garantía económica, embargo de bienes, inmovilización de cuentas y demás valores que se encuentren dentro del sistema financiero y el resguardo en su propio domicilio con las modalidades que el juez disponga.

93- OBLIGACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES DE DENUNCIAR POSIBLES DELITOS FISCALES

Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado.

Comentarios al artículo 93

Conocimiento del delito

Esta disposición es equivalente a la contenida en el artículo 222 del CNPP, por lo que resulta inútil su contemplación dentro del CFF. Dice así:

> **Artículo 222.** …
>
> ...
>
> Quien en ejercicio de funciones públicas tenga conocimiento de la probable existencia de un hecho que la ley señale como delito, está obligado a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Público, proporcionándole todos los datos que tuviere, poniendo a su disposición a los imputados, si hubieren sido detenidos en flagrancia. Quien tenga el deber jurídico de denunciar y no lo haga, será acreedor a las sanciones correspondientes.
>
> …

94- DEROGADO

95- RESPONSABLES DE LOS DELITOS FISCALES

Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

I. Concierten la realización del delito.

II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.

III. Cometan conjuntamente el delito.

IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.

IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

Comentarios al artículo 95

Responsables de los delitos fiscales

Esta disposición es casi idéntica a la contenida en el artículo 13 del CPF, que dispone:

Son autores o partícipes del delito:

I. Los que acuerden o preparen su realización;

II. Los que lo realicen por sí;

III. Los que lo realicen conjuntamente;

IV. Los que lo lleven a cabo sirviéndose de otro;

V. Los que determinen dolosamente a otro a cometerlo;

VI. Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;

VII. Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito; y

VIII. Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo.

Sólo la última fracción es diferente a la contenida en el artículo 95 en comento y da motivo para decir que, por tratarse este último artículo de una disposición referida exclusivamente a los delitos fiscales, la hipótesis de la responsabilidad penal contenida en la fracción VIII no puede ser aplicada a la materia fiscal.

Ejemplo de los diversos supuestos de responsabilidad

En un afán de ejemplificar los diversos supuestos de responsabilidad penal contenidos en las diversas fracciones de este artículo 95, se puede decir:

Que en la fracción I, dada su redacción, sólo encontramos una actitud mental sin materialización, lo que no configura una conducta punible. Mientras no se inicie un acto de ejecución no es ni siquiera tentativa de delito.

En la fracción II se ubica el caso típico del sujeto activo del delito. El contribuyente persona física que omite ingresos para el ISR u omite valores para el IVA, o introduce al país mercancía sin el pago de los impuestos al comercio exterior, etcétera.

Por disposición del artículo 11 del CPF, las personas morales no tienen responsabilidad penal en nuestro país, pero podrán ser disueltas si el juez de la causa lo estima necesario para la seguridad pública. Los responsables son los miembros o sus representantes que utilizando a la persona moral cometan el delito; es decir, realicen la conducta típica, antijurídica, punible y culpable.

Según el artículo 11 Bis del CPF podrán imponerse consecuencias jurídicas a las personas morales o jurídicas cuando hayan intervenido en algunas conductas delictivas que ahí se señalan, entre las que se encuentran algunas hipótesis de contrabando y sus equiparables, defraudación fiscal y sus equiparables así como adquirir o enajenar comprobantes fiscales con contenido falso.

En la fracción III se tiene una coparticipación, o sea que existen dos o más sujetos activos. Es el caso del chofer del camión y del dueño de la mercancía introducida ilegalmente al país; o del director de la empresa que decide utilizar facturas falsas y su contador que, a sabiendas de tal hecho, las engrana en la contabilidad. O la decisión de llevar doble contabilidad que involucra a las personas citadas.

En la fracción IV se utiliza a un inocente para llevar a cabo el delito; por ejemplo, la elaboración de una factura con ingreso menor que realiza el contador, quien ignora el monto real, por así ordenárselo el contribuyente, quien cobró una cantidad mayor.

En la fracción V podemos tener a los asesores fiscales o de cualquier naturaleza, quienes inducen al contribuyente a realizar una simulación jurídica con perjuicio del fisco federal.

En la fracción VI se puede ver la conducta de los empleados o de los asesores del contribuyente que implementan la simulación, o que destruyen o alteran la contabilidad, o que registran doblemente en el RFC al contribuyente a sabiendas.

En la fracción VII se ve la conducta de un dueño de la bodega en que se van a guardar los bienes introducidos por contrabando a sabiendas de tal hecho y habiendo preparado el lugar para ello.

De la fracción VIII, incorporada en 2014, se deduce que los funcionarios del contribuyente que tengan la obligación de vigilar el correcto pago de los impuestos serán responsables. No involucra necesariamente al presidente del Consejo de Administración o al administrador único, en virtud de que la estructura corporativa puede ser muy amplia y entonces se deberá verificar qué áreas podrían incurrir en el delito de omisión.

Respecto a la fracción IX, incorporada en 2014, pongo como ejemplo a cualquier profesionista en el libre ejercicio de la profesión que incurra en esta conducta.

Pienso que las conductas realizadas antes del año citado no serán punibles porque no estaban expresamente contempladas. Y no se podrá aducir que encuadran en la responsabilidad genérica de la fracción I porque entonces no tendría razón de ser su incorporación dentro de las nuevas fracciones.

Responsabilidad penal de las personas morales en contrabando y defraudación fiscal

En el DOF del 17 de junio de 2016 se adicionó el artículo 11-Bis al CPF para imputar responsabilidad penal de las personas morales “cuando hayan incurrido en la comisión de los siguientes delitos”, de entre muchos otros, contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 del CFF y defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109 del CFF.

El artículo 421 del CNPP dispone que las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en su nombre, por su cuenta, en su beneficio o a través de los medios que ellas proporcionen, cuando se haya determinado que además existió inobservancia del debido control en su organización. Lo anterior con independencia de la responsabilidad penal en que puedan incurrir sus representantes o administradores de hecho y de derecho.

Vale decir que no se extinguirá su responsabilidad penal cuando se transformen, fusionen, absorban o escindan, ni tampoco cuando estén en disolución aparente.

El artículo 422 señala que las sanciones podrán ser:

I. Sanción pecuniaria o multa.

II. Decomiso de instrumentos, objetos o productos del delito.

III. Publicación de la sentencia.

IV. Disolución o

V. Las demás que expresamente determinen las leyes penales conforme a determinados principios.

Las consecuencias jurídicas que se les podrán imponer serán:

a) Suspensión de actividades, por un plazo de seis meses a seis años.

b) Clausura de locales y establecimientos, por un plazo entre seis meses y seis años.

c) Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido o participado en su comisión, por un plazo de seis meses a 10 años.

d) Inhabilitación temporal, consistente en la suspensión de derechos para participar de manera directa o por interpósita persona en procedimientos de contratación o celebrar contratos regulados por la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, así como por la Ley de Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas, por un plazo de entre seis meses a seis años.

e) Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores en un plazo de entre seis meses a seis años.

El artículo 11-Bis del CPF dispone que las sanciones podrán atenuarse hasta en una cuarta parte, si con anterioridad al hecho que se les imputa, las personas jurídicas contaban con un órgano de control permanente, encargado de verificar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables para darle seguimiento a las políticas internas de prevención delictiva y que hayan realizado antes o después del hecho que se les imputa, la disminución del daño provocado por el hecho típico.

Vinculada con este tema, es interesante recordar que la reciente Ley General de Responsabilidades Administrativas establece en el artículo 25 la obligación a las personas morales de llevar una “política de integridad”, a fin de evitar o atenuar las sanciones en caso de que una persona física las haya hecho incurrir en infracciones administrativas de las señaladas en esa ley. Entiende esa ley como política de integridad el llevar un Manual de Organización y Procedimiento; Código de Conducta publicado y socializado entre sus miembros; sistemas adecuados y eficaces de control, vigilancia y auditoría; sistemas adecuados de denuncia hacia el interior y hacia las autoridades competentes; sistemas adecuados de capacitación y entrenamiento en la política de integridad; políticas de recursos humanos, a fin de evitar que ingresen a la organización personas que puedan vulnerar la integridad y mecanismos que aseguren en todo momento la transparencia de sus intereses. Esta política de integridad pienso que serviría para atenuar las sanciones penales a que me he referido en este comentario.

Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

I. Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.

II. Ayude en cualquier forma al imputado para eludir las investigaciones de la autoridad o sustraerse de la acción de esta u oculte, altere, destruya, o haga desaparecer los indicios, evidencia, vestigios, objetos, instrumentos o productos del hecho delictivo o asegure para el imputado el objeto o provecho del mismo.

El encubrimiento a que se refiere este artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.

Comentarios al artículo 96

Responsable por encubrimiento

El artículo 400 del CPF establece el delito de encubrimiento, y aunque contiene básicamente los mismos elementos que el fiscal, hay una regulación más plena de la figura, incluso excluyentes de responsabilidad que no contempla el artículo en comentario. Por disposición del artículo 6 del CPF, los delitos especiales se regularán por las leyes que las contengan, pero se tomarán en cuenta las disposiciones del CPF, entre las que se hallan las que se refieren al encubrimiento.

Dice así el citado artículo:

> **Artículo 400.** Se aplicará prisión de tres meses a tres años y de quince a sesenta días de multa al que:
>
> **I.** Con ánimo de lucro, después de la ejecución del delito sin haber participado en éste, adquiera, reciba u oculte el producto de aquél a sabiendas de esta circunstancia.
>
> Si el que recibió la cosa en venta, prenda o bajo cualquier otro concepto, no tuvo conocimiento de la procedencia ilícita de aquélla, por no haber tomado las precauciones indispensables para asegurarse de que la persona de quien la recibió tenía derecho para disponer de ella, la pena se disminuirá hasta en una mitad;
>
> **II.** Preste auxilio o cooperación de cualquier especie al autor de un delito, con conocimiento de esta circunstancia, por acuerdo posterior a la ejecución del citado delito;
>
> **III.** Oculte o favorezca el ocultamiento del responsable de un delito, los efectos, objetos o instrumentos del mismo o impida que se averigüe;

IV. Requerido por las autoridades, no dé auxilio para la investigación de los delitos o para la persecución de los delincuentes;

V. No procure, por los medios lícitos que tenga a su alcance y sin riesgo para su persona, impedir la consumación de los delitos que sabe van a cometerse o se están cometiendo, salvo que tenga obligación de afrontar el riesgo, en cuyo caso se estará a lo previsto en este artículo o en otras normas aplicables;

VI. Altere, modifique o perturbe ilícitamente el lugar, huellas o vestigios del hecho delictivo, y

VII. Desvíe u obstaculice la investigación del hecho delictivo de que se trate o favorezca que el inculpado se sustraiga a la acción de la justicia.

No se aplicará la pena prevista en este artículo en los casos de las fracciones III, en lo referente al ocultamiento del infractor, y IV, cuando se trate de:

a) Los ascendientes y descendientes consanguíneos o afines;

b) El cónyuge, la concubina, el concubinario y parientes colaterales por consanguinidad hasta el cuarto grado, y por afinidad hasta el segundo; y

c) Los que estén ligados con el delincuente por amor, respeto, gratitud o estrecha amistad derivados de motivos nobles.

El juez, teniendo en cuenta la naturaleza de la acción, las circunstancias personales del acusado y las demás que señala el artículo 52, podrá imponer en los casos de encubrimiento a que se refieren las fracciones I, párrafo primero y II a IV de este artículo, en lugar de las sanciones señaladas, hasta las dos terceras partes de las que correspondería al autor del delito; debiendo hacer constar en la sentencia las razones en que se funda para aplicar la sanción que autoriza este párrafo.

97- PENA PARA FUNCIONARIOS O EMPLEADOS PUBLICOS QUE COMETAN DELITOS FISCALES

Si un funcionario o empleado público comete o en cualquier forma participa en la comisión de un delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres a seis años de prisión.

Comentarios al artículo 97

Participación de funcionario en los delitos

Esta es una calificativa, plenamente justificable, que agrava la pena de los delitos fiscales cuando interviene un funcionario o empleado público. Se penaliza la deslealtad frente al

Estado.

98- TENTATIVA DE DELITO FISCAL

La tentativa de los delitos previstos en este Código es punible, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

La tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado.

Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delito.

Comentarios al artículo 98

Tentativa de los delitos fiscales

La tentativa de los delitos fiscales está regulada en las mismas condiciones que en el artículo 12 del CPF, por lo que resulta inútil su permanencia en el CFF. Para la imposición de las penas es técnicamente mejor el artículo 63 del CPF que el artículo en comentario, porque contempla los casos de tentativa del delito grave y aquélla en donde no fuera posible determinar el daño que se pretendió causar.

Dicen así los artículos citados:

> **Artículo 12.** Existe tentativa punible, cuando la resolución de cometer un delito se exterioriza realizando en parte o totalmente los actos ejecutivos que deberían producir el resultado, u omitiendo los que deberían evitarlo, si aquél no se consuma por causas ajenas a la voluntad del agente.
>
> Para imponer la pena de la tentativa el juez tomará en cuenta, además de lo previsto en el artículo 52, el mayor o menor grado de aproximación al momento consumativo del delito.
>
> Si el sujeto desiste espontáneamente de la ejecución o impide la consumación del delito, no se impondrá pena o medida de seguridad alguna por lo que a éste se refiere, sin perjuicio de aplicar la que corresponda a actos ejecutados u omitidos que constituyan por sí mismos delitos.
>
> **Artículo 63.** Al responsable de tentativa punible se le aplicará, a juicio del juez y teniendo en consideración las prevenciones de los artículos 12 y 52, hasta las dos terceras partes de la sanción que se le debiera imponer de haberse consumado el delito que se quiso realizar, salvo disposición en contrario.

En los casos de tentativa en que no fuere posible determinar el daño que se pretendió causar, cuando éste fuera determinante para la correcta adecuación típica, se aplicará hasta la mitad de la sanción señalada en el párrafo anterior.

En los casos de tentativa punible de delito grave así calificado por la ley, la autoridad judicial impondrá una pena de prisión que no será menor a la pena mínima y podrá llegar hasta las dos terceras partes de la sanción máxima prevista para el delito consumado.

99- DELITO CONTINUADO

En el caso de delito continuado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Para los efectos de este Código, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

Comentarios al artículo 99

Delitos continuados, continuos e instantáneos

Se ignora por qué sólo se define al delito continuado y no al instantáneo y al continuo.

Según el artículo 7 del CPF, el delito es:

> **I.** Instantáneo, cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos los elementos de la descripción penal.
>
> **II.** Permanente o continuo, cuando la consumación se prolonga en el tiempo, y
>
> **III.** Continuado, cuando con unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas y unidad de sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal.

Nótese la semejanza con la descripción que de esta clase de delitos hace el artículo en comentario.

Como ejemplos de delitos fiscales instantáneos tenemos el contrabando o la defraudación fiscal que se consuman por un solo acto.

Ejemplo de delito continuo lo tenemos en la tenencia de mercancía extranjera de tráfico prohibido o en no darse de alta a sí mismo o a quien la ley obliga en el RFC.

Ejemplo de delito continuado lo tenemos en el registro de las operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos y durante dos o más años.

100- PRESCRIPCION DE LA ACCION PENAL

El derecho a formular la querella, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público precluye y, por lo tanto, se extingue la acción penal, en cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá.

La acción penal en los delitos fiscales prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala este Código para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de cinco años.

Con excepción de lo dispuesto por los artículos 105 y 107, primer párrafo, del Código Penal Federal, la acción penal en los delitos fiscales prescribirá conforme a las reglas aplicables previstas por dicho Código.

Comentarios al artículo 100

Prescripción de la acción penal de delitos fiscales perseguibles por querella, por declaratoria y por declaratoria de perjuicio

Este artículo fue reformado para entrar en vigor a partir del 31 de agosto de 2012, según el artículo 8 transitorio de la reforma publicada en el DOF del 12 de diciembre de 2011, y cambió las reglas de la prescripción de la acción penal tratándose de delitos fiscales federales.

En el primer párrafo se introduce la figura de la preclusión del derecho de la SHCP a formular querella, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio en el plazo de cinco años contados a partir de la comisión del delito, no sujeto a interrupción ni prescripción. Si no lo efectúa en ese plazo, “se extingue la acción penal”.

El *Diccionario Jurídico Mexicano* , del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, por voz de Héctor Fix Zamudio define la acción penal como “la que ejercita el Ministerio Público ante el juez competente para que se inicie el proceso penal y se resuelva sobre la responsabilidad del inculpado, y en su caso se aplique la pena o la medida de seguridad que corresponda”.

Como vimos en el párrafo precedente, la acción penal es la que ejercita el ministerio público ante el juez, por lo que el plazo de cinco años que tiene la SHCP para que no precluyan los derechos relatados, deberá ejercerse ante el Ministerio Público. Si no se ejercitan en tal plazo, se extingue la acción penal y el contribuyente no será perseguido por conductas ilícitas que ameriten como requisito de procedibilidad la querella, la declaratoria o la declaratoria de perjuicio. Llama la atención la fecha de inicio del plazo de los cinco años, toda vez que no se distingue entre delitos instantáneos, en grado de tentativa, en delito continuado y en delito permanente, el cómputo es sólo a partir de la “comisión del delito”, lo que dará lugar a múltiples interpretaciones.

En el segundo párrafo se alude al término de prescripción de la acción penal en los delitos fiscales federales, el cual no podrá ser menor de cinco años en ningún caso. La regla general es que esta acción prescribe en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de libertad que señala el CFF para el delito de que se trate y que obviamente sea mayor a los cinco años. Si es menor aplica el cómputo de los cinco años.

Las reglas para la prescripción de la acción penal serán las del CPF, el que las contiene en los artículos 100 al 107.

Por disposición del artículo en comentario no aplicarán las reglas contenidas en los artículos 105 y 107, que marcan el plazo para que prescriba la acción penal sin que el término medio aritmético sea menor a tres años, así como el plazo de un año para los delitos

que se persigan por querella de parte cuando se tiene conocimiento del delito y del delincuente, o de tres años fuera de esa circunstancia. En los delitos fiscales federales aplicarán entonces mayores plazos a los citados.

Las principales reglas de la prescripción existentes en el CPF que sí aplican a los delitos que nos ocupan son:

a) Se extinguen también las sanciones, privativas de libertad o pecuniarias (artículo 100).

b) Los plazos de prescripción se duplicarán a quienes no se encuentren en territorio nacional, si por esa causa no es posible realizar una investigación, concluir un proceso o ejecutar una sanción (artículo 101).

c) Los jueces aplicarán de oficio la prescripción, la que surte sus efectos por el solo paso del tiempo (artículo 101).

d) Los plazos para la prescripción de la acción penal serán continuos; en ellos se considerará el delito con sus modalidades (artículo 102).

e) El plazo se contará:

> **Artículo 102. ...**
>
> …
>
> **I.** A partir del momento en que se consumó el delito, si fuere instantáneo;
>
> **II.** A partir del día en que se realizó el último acto de ejecución o se omitió la conducta debida, si el delito fuere en grado de tentativa;
>
> **III.** Desde el día en que se realizó la última conducta, tratándose de delito continuado; y
>
> **IV.** Desde la cesación de la consumación en el delito permanente.

Delitos cometidos en fecha anterior al inicio de la vigencia de esta norma. Prescripción de la acción penal

Para evitar la aplicación retroactiva de la ley, el artículo 7 transitorio de la reforma para el año 2012 establece que los plazos de prescripción y sus reglas de cómputo para los delitos cometidos antes de la entrada en vigor del artículo 100 del CFF serán los mismos de las disposiciones que estuvieron vigentes “en el momento en que se hubieren llevado a cabo”, omitiendo las distintas clases de delitos instantáneos, en grado de tentativa, continuados o permanentes.

Pero incorpora una mención que no se encontraba en la ley al tratar el momento en que la SHCP tiene conocimiento del delito y del delincuente, y dice “que se seguirá considerando” como fecha “la de la emisión del Dictamen Técnico Contable elaborado por el Servicio de Administración Tributaria”. Esta mención es agraviante para los derechos de los presuntos responsables, toda vez que no se encontraba en la ley. La propia Exposición de Motivos del Ejecutivo para justificar la reforma al artículo 100 aduce las controvertidas hipótesis en que el fisco puede tener conocimiento del delito fiscal y del delincuente. La SCJN convalidó esta reforma con la tesis jurisprudencial cuya transcripción hago:

DELITOS FISCALES PERSEGUIBLES POR QUERELLA. PARA DETERMINAR EL MOMENTO EN QUE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO TUVO CONOCIMIENTO DEL DELITO Y COMPUTAR EL PLAZO DE LA PRESCRIPCION DE LA ACCION PENAL POR TAL MOTIVO, DEBE ATENDERSE AL DICTAMEN TECNICO CONTABLE DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA. El artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 12 de diciembre de 2011, ha previsto en su primera parte la prescripción de la acción penal por falta de oportunidad en la formulación de la querella, en un plazo de tres años a partir de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tenga conocimiento del delito. Conforme a ello, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en aras de definir el cómputo precisado bajo un criterio objetivo y razonable, así como susceptible de comprobación que dé certeza y seguridad jurídica, sostiene que la constancia que objetivamente revela dicho conocimiento es el informe del Servicio de Administración Tributaria (llamado dictamen técnico contable), por ser, *prima facie* , el que permitiría constatar la existencia fáctica y jurídica del delito para que la autoridad fiscal esté en aptitud de presentar la querella requerida. Este criterio ha sido establecido de manera expresa en el séptimo transitorio de la reforma citada; amén que converge en la interpretación sistemática del analizado precepto legal, en relación con los artículos 1, 3 y 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, al delegar precisamente a dicho órgano la facultad expresa de verificar si existió realmente un delito fiscal bajo el citado informe que debe emitir; además, porque guarda estrecha relación con la querella que luego debe emitir la autoridad de la Procuraduría Fiscal de la Federación facultada en términos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. A su vez, la exigencia de que la autoridad fiscal verifique la veracidad del delito para estar en aptitud de formular o no querella, implica una mejor protección a la adecuada defensa de quien pudiera estar vinculado con el mismo, desde el procedimiento fiscal y, en su caso, en la primera fase del procedimiento penal, pues ya desde entonces podría conocer de los hechos imputados y preparar su defensa oportunamente; lo que armoniza a su vez con el principio pro persona de primer rango de reconocimiento y protección constitucional.

Contradicción de tesis 361/2013. Suscitada entre el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Penal del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito. 26 de marzo de 2014. La votación se dividió en dos partes: mayoría de cuatro votos en cuanto a la competencia. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Unanimidad de cinco votos de los ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo, respecto del fondo. Ponente: Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena. Secretario: José Alberto Mosqueda Velázquez.

Epoca: Décima Epoca. Registro: 2007286. Instancia: Primera Sala. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.* Libro 9. Agosto de 2014. Tomo I. Materia: Penal. Tesis: 1a./J. 39/2014 (10a.). Pág. 245.

101- SUBSTITUCION Y CONMUTACION DE SANCIONES

No procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104; 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de este Código. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Comentarios al artículo 101

Beneficios a los sentenciados

No les serán otorgados los beneficios a los sentenciados por delitos fiscales, excepto:

a) Por defraudación fiscal y sus equiparables en cantidad menor a $750,000 (última actualización: $2’310,520, DOF 7-I-2015).

b) Por contrabando y sus equiparables si el monto de la contribución o de la cuota compensatoria omitidas es de hasta $500,000, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es hasta $750,000 (última actualización: $1’104,530 y $ 1’656,780, DOF 7-I-2015).

Los beneficios a que pueden tener derecho los sentenciados en los delitos fiscales que acabo de señalar como excepciones, son:

a) Sustitución de sanción (artículo 70 del CPF), que consiste básicamente en sustituirla y en su lugar:

• Efectuar trabajos en beneficio de la comunidad o semilibertad, cuando la pena impuesta no exceda de cuatro años;

• Por tratamiento en libertad, si la prisión no excede de tres años, o

• Por multa, si la prisión no excede de dos años.

Este beneficio no se concede si el sentenciado lo fue por otro delito doloso que se persiga de oficio.

b) Libertad preparatoria (artículo 84 del CPF) con determinados requisitos, cuando se hubieren cumplido las tres quintas partes de su condena, si se trata de delitos intencionales o la mitad de la misma en caso de delitos imprudenciales.

c) Condena condicional (artículo 90 del CPF), que consiste en que el juez o Tribunal, al dictar la sentencia de condena suspenderán la ejecución de las penas, a petición de parte o de oficio si concurren estas condiciones:

• Que la condena de prisión no exceda de cuatro años;

• Que el sentenciado no sea reincidente por delito doloso y, además, que haya evidenciado buena conducta positiva, antes y después del hecho punible, y

• Que por sus antecedentes personales o modo honesto de vivir, así como por la naturaleza, modalidades y móviles del delito, se presuma que el sentenciado no volverá a delinquir.

Resulta interesante transcribir la siguiente tesis referida al tema que nos ocupa, en donde explica que los beneficios a favor de los sentenciados por delitos fiscales no son Derechos Fundamentales, por lo que no resulta inconstitucional la norma:

> **DELITOS FISCALES. EL ARTICULO 101 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL ESTABLECER LOS CASOS EN QUE NO PROCEDE LA SUSTITUCION Y CONMUTACION DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR DICHOS ILICITOS, NO VIOLA EL ARTICULO 21 DE LA CONSTITUCION FEDERAL.** El artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, al establecer los casos en que no procede la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, no viola el artículo 21 de la Constitución Federal, ya que en este ámbito no hay afectación de derechos fundamentales, pues al tratarse de un privilegio que el legislador puede o no otorgar al reo, es evidente que la Constitución Federal no concede a los sentenciados el derecho inviolable a que se sustituya por otras medidas la pena de prisión que una sentencia firme les ha impuesto, o a que se les aplique una condena condicional en lugar de la ordinaria determinada por el juez. Esto es, si dichos privilegios no forman parte del sistema para la imposición de las penas, es inconcuso que las condiciones que el legislador establezca para otorgar o no las citadas prerrogativas no viola derechos humanos.
>
> Tesis de jurisprudencia 134/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de diecinueve de octubre de dos mil once.
>
> Décima Epoca. Registro: 160697. Instancia: Primera Sala. Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* . Libro II. Noviembre de 2011. Tomo 1. Materia: Constitucional. Tesis: 1a./J. 134/2011 (9a.). Pág. 103.

A pesar del texto en comentario, el PJF puede solicitar informes a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para conocer si los adeudos fiscales están pagados o garantizados según se aprecia de la tesis XVII.26.P, septiembre de 2010, registro IUS 163852 cuyo rubro reza: “CONTRABANDO EQUIPARADO PREVISTO EN LA FRACCION XIII DEL ARTICULO 105 DEL CFF AL RESOLVER SOBRE LA SUSTITUCION Y LA CONMUTACION DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR ESTE DELITO, EL JUZGADOR ESTA FACULTADO PARA SOLICITAR A LA SHCP QUE INFORME SI LOS ADEUDOS FISCALES ESTAN CUBIERTOS O GARANTIZADOS.”

Un criterio muy interesante por conocer es el del Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Séptimo Circuito que considera que este numeral 101 al ser de carácter restrictivo debe interpretarse con base en los principios de mínima intervención y de legalidad en materia penal atento al bien jurídico que tutela, esto es, la proscripción de la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales. En consecuencia, si el delito por el que fue juzgado no tiene una repercusión directa con adeudos fiscales a cargo del sentenciado, entonces no se actualiza la porción del artículo 101 que dispone: “En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público” por lo que los delitos fiscales que no tengan relación con créditos fiscales sí podrán gozar de los beneficios concedidos a los sentenciados por el CPF. [Ver Sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales. El artículo 101 del Código Fiscal de la Federación que los proscribe, es inaplicable al ilícito contenido en el diverso precepto 110, fracción V, del mismo ordenamiento.” Tesis XXVI. 3o.95 P (10a.)].

Derogación de este artículo

Todo parece indicar que este numeral ha sido derogado desde la entrada en vigor de la Ley Nacional de Ejecución Penal (DOF 16 de junio de 2016) cuyos artículos 3 y 4 Transitorios disponen expresamente:

Tercero. A partir de la entrada en vigor de la presente Ley, quedarán abrogadas la Ley que Establece Normas Mínimas sobre Readaptación Social de Sentenciados y las que regulan la ejecución de sanciones penales en las entidades federativas.

Los procedimientos que se encuentren en trámite a la entrada en vigor del presente ordenamiento, continuarán con su sustanciación de conformidad con la legislación aplicable al inicio de los mismos, debiendo aplicar los mecanismos de control jurisdiccional previstos en la presente Ley, de acuerdo con el principio propersona establecido en el artículo 1° Constitucional.

A partir de la entrada en vigor de la presente Ley, se derogan todas las disposiciones normativas que contravengan la misma.

Cuarto. A partir de la entrada en vigor de la presente Ley, se derogan las normas contenidas en el Código Penal Federal y leyes especiales de la federación relativas a la remisión parcial de la pena, libertad preparatoria y sustitución de la pena durante la ejecución.

Las entidades federativas deberán adecuar su legislación a efecto de derogar las normas relativas a la remisión parcial de la pena, libertad preparatoria y sustitución de la pena durante la ejecución, en el ámbito de sus respectivas competencias.

Las entidades federativas deberán legislar en sus códigos penales sobre las responsabilidades de los supervisores de libertad.

En tal virtud se aplicarán los beneficios (cumpliendo requisitos legales) que otorga a los sentenciados la Ley Nacional de Ejecución Penal que consisten básicamente en:

Libertad condicionada. (Uno de sus requisitos es el haber cumplido la mitad de la pena tratándose de delitos dolosos). Su otorgamiento extingue la pena de prisión y otorga libertad

al sentenciado.

Libertad anticipada. (Uno de sus requisitos es haber cumplido el 70% de la pena impuesta en los delitos dolosos o la mitad de la pena tratándose de delitos culposos) El Juez de Ejecución podrá sustituir la pena privativa de la libertad por alguna pena o medida de seguridad no privativa de la libertad.

Conmutación de la pena. La Autoridad Penitenciaria, con opinión de la Procuraduría, podrá solicitar al Poder Judicial de la Federación o ante el Tribunal Superior de Justicia que corresponda, la conmutación de pena, liberación condicionada o liberación anticipada de un grupo determinado de personas sentenciadas de acuerdo a alguno de los siguientes criterios:

I. Se trate de un delito cuya pena máxima sea de cinco años de prisión, siempre que el delito no se haya cometido con violencia;

II. Se trate de delitos de contenido patrimonial cometidos sin violencia sobre las personas o de delitos culposos;

III. Por motivos humanitarios cuando se trate de personas sentenciadas adultas mayores, portadoras de una enfermedad crónico-degenerativa o terminal, independientemente del tiempo que lleven compurgando o les falte por compurgar de la sentencia;

IV. Cuando se trate de personas sentenciadas que hayan colaborado con la procuración de justicia o la Autoridad Penitenciaria, y no hayan sido acreedoras a otra medida de liberación;

V. Cuando se trate de delitos de cuyo bien jurídico sea titular la federación o la entidad federativa, o aquellos en que corresponda extender el perdón a estos;

VI. Cuando la continuidad de la aplicación de la pena sea irrelevante para los fines de la reinserción del sentenciado a la sociedad o prevenir la reincidencia. No podrá aplicarse la medida por criterios de política penitenciaria en los casos de delitos contra el libre desarrollo de la personalidad, trata de personas, delincuencia organizada, secuestro, ni otros delitos que conforme a la ley aplicable merezcan prisión preventiva oficiosa, de conformidad con el artículo 19 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. No gozarán de la libertad condicionada los sentenciados por delitos en materia de delincuencia organizada, secuestro y trata de personas.

No gozarán de la libertad anticipada ni sustitución de la pena los sentenciados por delitos en materia de delincuencia organizada, secuestro y trata de personas.

102- DELITO DE CONTRABANDO

Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.

II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.

III. De importación o exportación prohibida.

También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las

extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

No se formulará la declaratoria a que se refiere el artículo 92, fracción II, si el monto de la omisión no excede de $175,200.00[101] o del diez por ciento de los impuestos causados, el que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede del cincuenta y cinco por ciento de los impuestos que deban cubrirse cuando la misma se deba a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

[101] ***Cantidad actualizada por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicada en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidad republicada en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

Comentarios al artículo 102

Contrabando

De la descripción típica no se desprende que el dolo sea un elemento esencial, por lo que este delito puede ser también culposo; es decir, ser cometido tanto con intención como por imprudencia, negligencia, error o impericia.

País

Se entiende por “país” a México en los términos del artículo 8 de este Código; es decir, lo que conforme a la CPEUM integra el territorio nacional y la zona exclusiva situada fuera del mar territorial.

Mercancías de importación y exportación prohibidas

Las mercancías que son de importación o exportación prohibidas son mencionadas en la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación (TIGIE). Ejemplos de las primeras son, entre muchas otras: peces vivos, opio preparado para fumar, calcomanías de cualquier clase; y de las segundas, entre muchas otras, tenemos huevos de tortuga de cualquier clase, bulbos de henequén, lechuguilla, maguey, palma, zapupe o demás plantas textiles.

Mercancías que ameritan permiso de la autoridad

Tenemos como ejemplo una serie de productos sanitarios que ameritan permiso de la autoridad, como el siguiente acuerdo:

“Acuerdo que establece la clasificación y codificación de mercancías y productos cuya importación, exportación, internación o salida está sujeta a regulación sanitaria por parte de la Secretaría de Salud”, publicado en el DOF el 27 de septiembre de 2007 con reformas el 23 de enero y 30 de julio de 2009, 1 de junio y 9 de diciembre de 2010 y 23 de marzo de 2012.

Otro ejemplo lo encontramos en el “Acuerdo que establece la clasificación y codificación de las mercancías cuya importación o exportación están sujetas a regulación por parte de la Secretaría de la Defensa Nacional” del 30 de junio de 2007 que contempla el caso de diversos armamentos.

Zonas libres

La denominación de zona libre ha sido sustituida en la Ley Aduanera por la de región fronteriza.

Las mercancías se amparan legalmente con la documentación aduanera

Dice el artículo 146 de la Ley Aduanera:

> La tenencia, transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera, a excepción de las de uso personal, deberán ampararse en todo tiempo, con cualquiera de los siguientes documentos:
>
> **I.** Documentación aduanera que acredite su legal importación. Tratándose de la enajenación de vehículos importados en definitiva, el importador deberá entregar el pedimento de importación al adquirente. En enajenaciones posteriores, el adquirente deberá exigir dicho pedimento y conservarlo para acreditar la legal estancia del vehículo en el país.
>
> **II.** Nota de venta expedida por autoridad fiscal federal o institución autorizada por ésta, o la documentación que acredite la entrega de las mercancías por parte de la Secretaría.
>
> **III.** Factura expedida por empresario establecido e inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, la cual deberá reunir los requisitos que señale el Código Fiscal de la Federación.
>
> Las empresas porteadoras legalmente autorizadas, cuando transportan las mercancías de procedencia extranjera fuera de la franja o región fronteriza, podrán comprobar la legal tenencia de las mismas con la carta de porte y los documentos que establezca mediante reglas a la Secretaría.

Franja y región fronteriza

Es franja fronteriza el territorio comprendido entre la línea divisoria internacional y la línea paralela ubicada a una distancia de 20 kilómetros hacia el interior del país (artículo 136 de la Ley Aduanera).

Región fronteriza será el territorio que determine el Ejecutivo Federal; esta figura ha sustituido la de zona libre y la podemos entender como “la extensión territorial legalmente delimitada que puede comprender una o más entidades federativas, o bien, parte de alguna de ellas, en donde por razones de índole geográfica, socioeconómica y política, impera un régimen fiscal especial que consiste en la exención de impuestos a la importación para las

mercancías extranjeras, siempre y cuando no sean similares a las producidas en dicha zona y en la exención de impuestos de exportación de aquellas mercancías que se produzcan, elaboren o transformen dentro de la misma" (Ramón Ocegueda Gallardo, citado por Máximo Carbajal Contreras, *Derecho Aduanero* , Editorial Porrúa, 1997, p. 176).

De acuerdo con el "Decreto por el que se establece el Impuesto General de Importación para la región fronteriza y la franja fronteriza norte" publicado en el DOF del 24 de diciembre de 2008 (vigente hasta el 31 de diciembre de 2016), para efectos del decreto se considera:

> **Franja fronteriza norte,** al territorio comprendido entre la línea divisoria internacional del norte del país y la línea paralela a una distancia de 20 kilómetros hacia el interior del país, en el tramo comprendido entre el límite de la región parcial del estado de Sonora y el Golfo de México, así como el municipio fronterizo de Cananea, Sonora;
>
> **Franja fronteriza sur colindante con Guatemala,** a la zona comprendida por el territorio de 20 kilómetros paralelo a la línea divisoria internacional del sur del país, en el tramo comprendido entre el municipio Unión Juárez y la desembocadura del río Suchiate en el Océano Pacífico, dentro del cual se encuentra el municipio de Tapachula, Chiapas, con los límites que geográficamente le corresponden;
>
> **Región fronteriza,** a los estados de Baja California, Baja California Sur, Quintana Roo y la región parcial del estado de Sonora; la franja fronteriza sur colindante con Guatemala y los municipios de Caborca, Sonora; Comitán de Domínguez, Chiapas; Salina Cruz, Oaxaca, y Tenosique, Tabasco;
>
> **Región parcial del estado de Sonora,** a la zona comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce actual del río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste de Sonoyta, de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa a un punto situado a 10 kilómetros al este de Puerto Peñasco; de allí, siguiendo el cauce de ese río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional;
>
> ...

Recintos fiscales

Son aquellos lugares en donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, fiscalización, así como el despacho aduanero de las mismas.

Recintos fiscalizados

Son aquellos inmuebles utilizados por los particulares que hayan recibido concesión de parte de la SHCP para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías

de comercio exterior.

Contrabando documentado

El combate al contrabando documentado se dará penalmente si se está en la hipótesis de haber omitido más del 55% de los impuestos cuando se debe a inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas y siempre que haya sido del conocimiento de las autoridades en los términos descritos por la norma. Esto confirma que el error puede estar penalizado (lo que sólo se justifica ética y políticamente porque tal circunstancia puede ocultar el dolo). Pero los límites de excluyente de responsabilidad no contemplan las cuotas compensatorias que son aprovechamientos, no impuestos.

103- PRESUNCION DEL DELITO DE CONTRABANDO

Se presume cometido el delito de contrabando cuando:

I. Se descubran mercancías extranjeras sin la documentación aduanera que acredite que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país.

II. Se encuentren vehículos extranjeros fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas, sin la documentación a que se refiere la fracción anterior.

III. No se justifiquen los faltantes o sobrantes de mercancías que resulten al efectuarse la descarga de los medios de transporte, respecto de las consignadas en los manifiestos o guías de carga.

IV. Se descarguen subrepticiamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho, abastecimiento o uso económico.

V. Se encuentren mercancías extranjeras en tráfico de altura a bordo de embarcaciones en aguas territoriales sin estar documentadas.

VI. Se descubran mercancías extranjeras a bordo de una embarcación en tráfico mixto, sin documentación alguna.

VII. Se encuentren mercancías extranjeras en una embarcación destinada exclusivamente al tráfico de cabotaje, que no llegue a su destino o que haya tocado puerto extranjero antes de su arribo.

VIII. No se justifique el faltante de mercancías nacionales embarcadas para tráfico de cabotaje.

IX. Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

X. Las mercancías extranjeras se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado para la entrada a territorio nacional o la salida del mismo.

XI. Las mercancías extranjeras sujetas a tránsito internacional se desvíen de las rutas fiscales o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno o no arriben a la aduana de destino o de salida treinta días después del plazo máximo establecido para ello.

XII. Se pretenda realizar la exportación, el retorno de mercancías, el desistimiento de régimen o la conclusión de las operaciones de tránsito, en el caso de que se presente el pedimento sin las mercancías correspondientes en la aduana de salida, siempre que la consumación de tales conductas hubiere causado un perjuicio al Fisco Federal.

XIII. Las mercancías de comercio exterior destinadas al régimen aduanero de depósito fiscal no arriben al almacén general de depósito que hubiera expedido la carta de cupo para almacenar dicha mercancía o a los locales autorizados.

XIV. Los pilotos omitan presentar las aeronaves en el lugar designado por las autoridades aduaneras para recibir la visita de inspección de la autoridad aduanera, o las personas que presten los servicios de mantenimiento y custodia de aeronaves que realicen el transporte internacional no regular omitan requerir la documentación que compruebe que la aeronave recibió la visita de inspección o no la conserven por el plazo de cinco años.

XV. Se realicen importaciones temporales de conformidad con el artículo 108 de la Ley Aduanera sin contar con programas de maquila o de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, de mercancías que no se encuentren amparadas en los programas autorizados; se importen como insumos mercancías que por sus características de producto terminado ya no sean susceptibles de ser sometidas a procesos de elaboración, transformación o reparación siempre que la consumación de tales conductas hubiere causado un perjuicio al Fisco Federal; se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación cuando éste ya no se encuentra vigente o cuando se continúe importando temporalmente la mercancía prevista en un programa de maquila o de exportación de una empresa que haya cambiado de denominación o razón social, se haya fusionado o escindido y se haya omitido presentar los avisos correspondientes en el registro federal de contribuyentes y en la Secretaría de Economía.

XVI. Se reciba mercancía importada temporalmente de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía por empresas que no cuenten con dichos programas o teniéndolos la mercancía no se encuentre amparada en dichos programas o se transfiera mercancía importada temporalmente respecto de la cual ya hubiere vencido su plazo de importación temporal.

XVII. No se acredite durante el plazo a que se refiere el artículo 108, fracción I de la Ley Aduanera que las mercancías importadas temporalmente por maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, fueron retornadas al extranjero, fueron transferidas, se destinaron a otro régimen aduanero o que se encuentran en el domicilio en el cual se llevará a cabo el proceso para su elaboración, transformación o reparación manifestado en su programa.

XVIII. Se omita realizar el retorno de la mercancía importada temporalmente al amparo del artículo 106 de la Ley Aduanera.

XIX. Declare en el pedimento como valor de la mercancía un monto inferior en un 70 por ciento o más al valor de transacción de mercancías que hubiere sido rechazado y determinado conforme a los artículos 72, 73 y 78-A de la Ley Aduanera, salvo que se haya otorgado la garantía a que se refiere el artículo 86-A, fracción I de la Ley citada, en su caso.

No se presumirá que existe delito de contrabando, si el valor de la mercancía declarada en el pedimento, proviene de la información contenida en los documentos suministrados por el contribuyente; siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

XX. Declare inexactamente la descripción o clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, salvo cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

(Fracción XXI. adicionada a partir del 1o. de enero de 2021)

XXI. Se omita retornar, transferir o cambiar de régimen aduanero, las mercancías importadas temporalmente en términos del artículo 108, fracción III, de la Ley Aduanera.

Para los efectos de las fracciones XV y XVI de este artículo, no será responsable el agente o apoderado aduanal, si la comisión del delito se originó por la omisión del importador de presentar al agente o apoderado aduanal la constancia de que cumplió con la obligación de presentar al Registro Federal de Contribuyentes los avisos correspondientes a una fusión, escisión o cambio de denominación social que hubiera realizado, así como cuando la comisión del delito se origine respecto de mercancías cuyo plazo de importación temporal hubiera vencido.

SUPUESTOS EN LOS QUE NO SE FORMULARA DECLARATORIA DE PERJUICIO

No se formulará declaratoria de perjuicio, a que se refiere la fracción II del artículo 92 de este Código, si quien encontrándose en los supuestos previstos en las fracciones XI, XII, XIII, XV, XVII y XVIII de este artículo, cumple con sus obligaciones fiscales y de comercio exterior y, en su caso, entera espontáneamente, con sus recargos y actualización, el monto de la contribución o cuotas compensatorias omitidas o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales y del comercio exterior.

Comentarios al artículo 103

Presunción de la comisión del delito de contrabando

Según el encabezado de esta norma, reformada a partir de enero de 2004, cuando se den los supuestos fácticos que contempla se presumirá cometido el delito de contrabando; no son conductas punibles por sí mismas, sino que al materializarse existe la presunción *iure et de iure* de que las conductas contempladas en el artículo 102 se han probado, lo cual es lógico, toda vez que las presunciones en sí mismas no configuran delitos sino que sólo permiten inferirlo.

Confirma que no son conductas punibles por sí mismas el hecho de que la norma no establezca sanción alguna y que el artículo 104 penalice exclusivamente al contrabando. El artículo 105, en cambio, sí establece conductas punibles diferentes al contrabando, desde el

momento en que fija las penas que se les aplicarán a los responsables y que serán las mismas para el que cometa contrabando.

En este orden de ideas, si el contrabando se presume cometido en términos del artículo 103, entonces el problema técnico penal se circunscribe a determinar al presunto responsable de la conducta o conductas típicas contempladas en el artículo 102; es decir, al que introdujo al país o extrajo de él mercancías: a) omitiendo el pago parcial o total de las contribuciones o cuotas compensatorias que debieron cubrirse; b) sin permiso de la autoridad competente, cuando sea necesario este requisito; c) de importación o exportación prohibida.

Confirma este criterio la siguiente tesis jurisprudencial:

> **CONTRABANDO PRESUNTO. EL ARTICULO 103, FRACCION II DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION QUE LO PREVE, NO VIOLA LA GARANTIA DE EXACTA APLICACION DE LA LEY EN MATERIA PENAL.** La presunción del delito de contrabando se integra por los elementos siguientes: a) La posesión de un vehículo extranjero fuera de una zona de veinte kilómetros en cualquier dirección, contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas; b) Que el tenedor no cuente con la documentación aduanera que acredite que se sometió a los trámites previstos en la Ley Aduanera para su introducción al territorio nacional o para su internación de la franja o región fronteriza al resto del país; c) La lesión al bien jurídico que lo constituye la hacienda pública; y, d) El contenido doloso de la conducta. De lo anterior se sigue que la descripción típica indicada es clara, precisa y exacta, ya que contiene los elementos necesarios para su acreditación, dotándose de certeza jurídica a los gobernados en la medida en que pueden conocer la conducta que pretendió prohibir el legislador o, *a contrario sensu* , de realizarse la conducta prohibida se considera delictiva dicha acción. Ahora bien, en el ámbito de la doctrina penal existen diversas clases de tipos penales que, por su naturaleza, son complementarios, es decir, que no son independientes, pues para existir requieren la actualización de la aplicación de uno básico, al que se incorporan ambos formando un solo tipo. Así, la descripción contenida en el artículo 103, fracción II del Código Fiscal de la Federación configura un tipo penal complementario, pues para su existencia presupone la aplicación del tipo básico del que depende, como lo es el contenido del artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, que prevé el delito de contrabando, y el numeral 104, del citado Código, que establece su sanción correspondiente conforme al valor del vehículo, sin que represente obstáculo que dicha fracción II del artículo 103 establezca una situación posterior a la introducción de vehículos extranjeros (cuando están dentro del territorio nacional), pues se entiende que si éstos son encontrados fuera de la indicada zona de vigilancia aduanal, la sola objetividad de su hallazgo ubica como responsable del ilícito a quien los posea, se ostente como propietario o sea porteador, sin contar con la documentación que acredite su legal introducción o estancia en el país, ya que, al encontrarlos fuera de la zona aduanal permitida, se presume que fueron introducidos por quien asuma la detentación de tales vehículos, salvo prueba en contrario. En

consecuencia, del análisis conjunto de los citados numerales 102, 103, fracción II y 104 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que la presunción legal del delito de contrabando se integra con los indicados elementos; de ahí que dicho artículo 103, fracción II, no viola la garantía de exacta aplicación de la ley en materia penal contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Tesis de jurisprudencia 56/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de once de mayo de dos mil once.

Novena Epoca. Registro: 161889. Instancia: Primera Sala. Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* XXXIII. Junio de 2011. Materia: Penal. Tesis: 1a./J. 56/2011. Pág. 95.

La fracción XXI se adicionó como parte de la reforma de 2021. El artículo 108, fracción III, de la Ley Aduanera a que hace alusión la reforma para presumir cometido el contrabando, dice así: “Las mercancías importadas temporalmente por las maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, al amparo de sus respectivos programas, podrán permanecer en el territorio nacional por los siguientes plazos”:

> **III.** Por la vigencia del programa de maquila o de exportación, en los siguientes casos: **a)** Maquinaria, equipo, herramientas, instrumentos, moldes y refacciones destinados al proceso productivo. **b)** Equipos y aparatos para el control de la contaminación; para la investigación o capacitación, de seguridad industrial, de telecomunicación y cómputo, de laboratorio, de medición, de prueba de productos y control de calidad; así como aquéllos que intervengan en el manejo de materiales relacionados directamente con los bienes de exportación y otros vinculados con el proceso productivo. **c)** Equipo para el desarrollo administrativo.

Por ello omitir retornar, transferir o cambiar de régimen aduanero a estas mercancías se considerará cometido el delito de contrabando.

104- PENA POR CONTRABANDO

El delito de contrabando se sancionará con pena de prisión:

I. De tres meses a cinco años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta $1,243,590.00,(102) respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de $1,865,370.00.(101)

(102)***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

II. De tres a nueve años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de $1,243,590.00,[103] respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de $1,865,370.00.[103]

[103] *Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

III. De tres a nueve años, cuando se trate de mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido por el Ejecutivo Federal en uso de las facultades señaladas en el segundo párrafo del artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En los demás casos de mercancías de tráfico prohibido, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

IV. De tres a seis años, cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas con motivo del contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 103, fracciones IX, XIV, XIX y XX y 105, fracciones V, XII, XIII, XV, XVI y XVII de este Código.

Para determinar el valor de las mercancías y el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias omitidas, sólo se tomarán en cuenta los daños ocasionados antes del contrabando.

Comentarios al artículo 104

Penas aplicables al delito de contrabando

Antes de la reforma al sistema penal, encontrarse en los supuestos de la fracción II o en los de la fracción III, segundo párrafo, indicaba que el delito sería calificado de grave y, en consecuencia, no se tenía derecho a la libertad provisional bajo caución. A partir de la Reforma Penal, por disposición del artículo 167 del CNPP en tales supuestos aplicará la prisión preventiva oficiosa **exclusivamente** cuando se trate de delitos calificados, es decir cuando se cometa:

a) Con violencia física o moral en las personas.

b) De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.

c) Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

d) Usando documentos falsos.

e) Por tres o más personas.

En los equiparados al contrabando serán calificados cuando se cometan las hipótesis c), d) y e).

105- PERSONAS QUE TAMBIEN SON SANCIONADAS CON LAS PENAS DEL CONTRABANDO

Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien:

I. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas o su importación esté prohibida.

II. Derogada

III. Derogada

IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

(4) **V.** En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente o de cualquier manera ayude o fomente la introducción al país o extracción de él de mercancías de comercio exterior en cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 102, fracciones I a III de este Código y a quien omita o impida realizar el reconocimiento de las mercancías. Lo anterior será aplicable en lo conducente a los dictaminadores aduaneros previstos en la Ley Aduanera.

VI. Importe vehículos en franquicia destinados a permanecer definitivamente en franja o región fronteriza del país o internen temporalmente dichos vehículos al resto del país, sin tener su residencia en dicha franja o región o sin cumplir los requisitos que se establezcan en los Decretos que autoricen las importaciones referidas, o importen temporalmente vehículos sin tener alguna de las calidades migratorias señaladas en el inciso a) de la fracción IV del artículo 106 de la Ley Aduanera o faciliten su uso a terceros no autorizados.

VII. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título sin autorización legal vehículos importados en franquicia, importados a la franja fronteriza sin ser residente o estar establecido en ellas, o importados o internados temporalmente.

VIII. Omita llevar a cabo el retorno al extranjero de los vehículos importados temporalmente o el retorno a la franja o región fronteriza en las internaciones temporales de vehículos; transforme las mercancías que debieron conservar en el mismo estado para fines distintos a los autorizados en los programas de maquila o exportación que se le hubiera otorgado; o destine las mercancías objeto de los programas de maquila o exportación a un fin distinto al régimen bajo el cual se llevó a cabo su importación.

IX. Retire de la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado, envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes o, en su caso, los precintos a que obligan las disposiciones legales.

X. Siendo el exportador o productor de mercancías certifique falsamente su origen, con el objeto de que se importen bajo trato arancelario preferencial a territorio de un país con el que México tenga suscrito un tratado o acuerdo internacional, siempre que el tratado o acuerdo respectivo, prevea la aplicación de sanciones y exista reciprocidad. No se considerará que se comete el delito establecido por esta fracción, cuando el exportador o productor notifique por escrito a la autoridad aduanera y a las personas a las que les hubiere entregado la certificación, de que se presentó un certificado de origen falso, de conformidad con lo dispuesto en los tratados y acuerdos de los que México sea parte.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público formulará la querella correspondiente, siempre que la autoridad competente del país al que se hayan importado las mercancías, proporcione los elementos necesarios para demostrar que se ha cometido el delito previsto en esta fracción.

XI. Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.

XII. Señale en el pedimento nombre, denominación o razón social o la clave del Registro Federal de Contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior o cuando estos datos sean falsos; cuando el domicilio fiscal señalado no corresponda al importador, salvo los casos en que sea procedente su rectificación; se señale un domicilio en el extranjero donde no se pueda localizar al proveedor o cuando la información transmitida relativa al valor y demás datos relacionados con la comercialización de mercancías deriven de una factura falsa.

No será responsable el agente o apoderado aduanal, si la inexactitud o falsedad de los datos y documentos provienen o son suministrados por un contribuyente y siempre y cuando el agente o apoderado aduanal no hubiera podido conocer dicha inexactitud o falsedad al realizar el reconocimiento previo de las mercancías.

XIII. Presente ante las autoridades aduaneras documentación falsa o alterada.

No será responsable el agente o apoderado aduanal si la inexactitud o falsedad de los datos y la información de los documentos provienen o son suministrados por un contribuyente, siempre y cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior.

XIV. Con el propósito de obtener un beneficio indebido o en perjuicio del fisco federal, transmita al sistema electrónico previsto en el artículo 36 de la Ley Aduanera información distinta a la declaración en el pedimento o factura, o pretenda acreditar la legal estancia de mercancías de comercio exterior con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema o permita que se despache mercancía amparada con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema.

XV. Viole los medios de seguridad utilizados por las personas autorizadas para almacenar o transportar mercancías de comercio exterior o tolere su violación.

XVI. Permita que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su patente de agente aduanal; intervenga en algún despacho aduanero sin autorización de quien legítimamente pueda otorgarla o transfiera o endose documentos a su consignación sin autorización escrita de su mandante, salvo en el caso de corresponsalías entre agentes aduanales.

XVII. Falsifique el contenido de algún gafete de identificación utilizado en los recintos fiscales.

PENA POR NO DECLARAR EN LA ADUANA CANTIDADES SUPERIORES A TREINTA MIL DOLARES

La persona que no declare en la aduana a la entrada al país o a la salida del mismo, que lleva consigo cantidades en efectivo, en cheques nacionales o extranjeros, órdenes de pago o cualquier otro documento por cobrar o una combinación de ellos, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a treinta mil dólares de los Estados Unidos de América se le sancionará con pena de prisión de tres meses a seis años. En caso de que se dicte sentencia condenatoria por autoridad competente respecto de la comisión del delito a que se refiere este párrafo, el excedente de la cantidad antes mencionada pasará a ser propiedad del

fisco federal, excepto que la persona de que se trate demuestre el origen lícito de dichos recursos.

Comentarios al artículo 105

Equiparación en las penas al contrabando

Las descripciones típicas aquí contempladas se equiparan al contrabando en cuanto a que se guarda la identidad en el bien jurídico tutelado, sin embargo, son delitos diferentes.

En las distintas fracciones de este artículo se tienen varios elementos del tipo penal que es válido describir:

a) Mercancía de uso personal: la descrita en el artículo 106, fracción I del CFF.

b) Documentación que pruebe la legal estancia en el país: la señalada por el artículo 106, fracción II del CFF y el artículo 146 de la Ley Aduanera, que señalan:

> **Artículo 106, fracción II:**
> – La documentación aduanal exigida por la ley.
> – Nota de venta expedida por autoridad fiscal federal.
> – Factura expedida por persona inscrita en el RFC.

La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de porteadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.

> **Artículo 146.** La tenencia, transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera, a excepción de las de uso personal, deberán ampararse en todo tiempo, con cualquiera de los siguientes documentos:
>
> **I.** Documentación aduanera que acredite su legal importación. Tratándose de la enajenación de vehículos importados en definitiva, el importador deberá entregar el pedimento de importación al adquirente. En enajenaciones posteriores, el adquirente deberá exigir dicho pedimento y conservarlo para acreditar la legal estancia del vehículo en el país.
>
> **II.** Nota de venta expedida por autoridad fiscal federal o institución autorizada por ésta, o la documentación que acredite la entrega de las mercancías por parte de la Secretaría.
>
> **III.** Factura expedida por empresario establecido e inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, la cual deberá reunir los requisitos que señale el Código Fiscal de la Federación.
>
> Las empresas porteadoras legalmente autorizadas, cuando transportan las mercancías de procedencia extranjera fuera de la franja o región fronteriza, podrán comprobar la legal tenencia de las mismas con la carta de porte y los documentos que establezca mediante reglas a la Secretaría.

c) Marbete: el signo distintivo de control fiscal y sanitario que se adhiere a los envases que contengan bebidas alcohólicas con capacidad que no exceda de 5,000 mililitros. Artículo 3, fracción IV de la LIESPYS.

d) Precinto: el signo distintivo de control fiscal y sanitario que se adhiere a los recipientes que contengan bebidas alcohólicas con capacidad superior a 5,000 mililitros. Artículo 3, fracción V de la LIESPYS.

e) Bebidas alcohólicas: las definidas en la fracción I, inciso a) del artículo 3 de la LIESPYS.

f) Franjas fronterizas: el territorio comprendido entre la línea divisoria internacional y la línea paralela ubicada a una distancia de 20 kilómetros hacia el interior del país. Artículo 136 de la Ley Aduanera.

g) Región fronteriza: será el territorio que determine el Ejecutivo Federal; esta figura ha sustituido la de zona libre y la podemos entender como:

> La extensión territorial legalmente delimitada que puede comprender una o más entidades federativas o bien, parte de alguna de ellas, en donde por razones de índole geográfica, socioeconómica y política, impera un régimen fiscal especial, que consiste en la exención de impuestos a la importación para las mercancías extranjeras, siempre y cuando no sean similares a las producidas en dicha zona y en la exención de impuestos de exportación de aquellas mercancías que se produzcan, elaboren o transformen dentro de la misma.[1]

De acuerdo con el “Decreto por el que se establecen las fracciones arancelarias que se encontrarán totalmente desgravadas del Impuesto General de Importación para la Franja Fronteriza Norte y en la Región Fronteriza” del 31 de diciembre de 2002, se entiende región fronteriza a los estados de Baja California, Baja California Sur, Quintana Roo y la región parcial de Sonora; la franja fronteriza sur, colindante con Guatemala, y los municipios de Caborca, Sonora, Salina Cruz, Oaxaca y Comitán de Domínguez, Chiapas.

h) Aduana: el lugar en donde realizan el despacho aduanero de las mercancías las autoridades aduaneras y los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores o tenedores en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como los agentes o apoderados aduanales.

i) Almacén General de Depósito: tiene por objeto el almacenamiento, guarda o conservación, manejo, control, distribución o comercialización de bienes o mercancías para su custodia, o que se encuentren en depósito, amparados por certificados de depósito y el otorgamiento de financiamientos con garantía de los mismos. Artículo 11 de la LGOAAC.

j) Recintos fiscales: son aquellos lugares en donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, fiscalización, así como el despacho aduanero de las mismas.

k) Recintos fiscalizados: son aquellos inmuebles utilizados por los particulares que hayan recibido concesión de parte de la SHCP para prestar los servicios de manejo, almacenaje, y custodia de mercancías de comercio exterior.

l) Certificado de origen: documento que sirve para certificar que un bien que se exporte de un territorio de una parte contratante de un tratado internacional a territorio de otra parte contratante, en el sentido de que califica como originario.

m) Pedimento: es el formulario oficial que se utiliza por quienes importen o exporten mercancías y que se presenta por conducto de agente o apoderado aduanal mediante el cual se declaran los datos de las mercancías a importar o exportar, los del importador o exportador, las contribuciones a cargo y las restricciones o regulaciones arancelarias aplicables. Los diferentes tipos de pedimento son el de importación, el de exportación, el de extracción de mercancías en depósito fiscal, el de rectificación, el de tránsito, el de rectificación al pedimento de tránsito y el de tránsito para el transbordo.

Tesis pertinentes

Para comprender mejor el artículo en comentario transcribo las siguientes tesis:

> **CONTRABANDO EQUIPARADO PREVISTO EN LA FRACCION VII DEL ARTICULO 105 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN LA MODALIDAD DE POSESION "POR CUALQUIER TITULO" DE VEHICULOS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. NO SE CONFIGURA DICHA HIPOTESIS CON LA POSESION PRECARIA QUE DEL BIEN PUEDA TENERSE POR CIRCUNSTANCIAS EVENTUALES Y QUE DE FORMA ALGUNA CONLLEVE UNA EFECTIVA "TRANSMISION DE DOMINIO".** Cuando el hecho atribuido al inculpado es la posesión de un vehículo de procedencia extranjera, con permiso de importación temporal, sin encontrarse entre los sujetos a los que la ley autoriza su posesión, el término "por cualquier título" a que se refiere la fracción VII del artículo 105 del Código Fiscal de la Federación, no debe entenderse con un alcance tan amplio que pueda referirse incluso a la mera de tentación precaria y circunstancial, pues es evidente que ello no está dentro del fin de protección de la norma. En efecto, del texto respectivo y de acuerdo con los significados mayormente aceptados por los diccionarios de la lengua española, se colige que las hipótesis delictivas previstas en la fracción citada, tienen como verbos rectores los siguientes: **a)** Enajenar: debiéndose entender por éste, al acto por el cual se transfiere a otro la propiedad de alguna cosa, ya sea a título gratuito como la donación; o a título oneroso como la venta o permuta. **b)** Comerciar: entendiéndose como tal a la negociación y tráfico que se hace comprando, vendiendo o permutando unas cosas con otras (mercancías), sean frutos, bienes, artefactos, dinero o cualquier otra cosa disponible. **c)** Adquirir: entendido éste como la acción por la cual se hace uno dueño de alguna cosa o se incorpora ésta al patrimonio como derivación de un acto de transmisión de dominio. d) La tenencia del vehículo automotor de procedencia extranjera "por cualquier título": debe entenderse como la retención del vehículo en el contexto de la propia temática, es decir, de transmisión de dominio, derivada de cualquiera otra de las diversas formas de adquisición o transmisión de un bien (siendo en este caso un vehículo automotor) previstas en las diversas legislaciones (civiles, de comercio, entre otras), aplicables en territorio nacional (dación,

cesión, permuta, compraventa, etcétera). Lo anterior implica que todas las hipótesis a que se refiere la fracción citada, indefectiblemente se encontrarán relacionadas con algún supuesto de "transmisión de dominio", el cual necesariamente halla estrecha vinculación con las diversas formas de adquisición de un bien -que en este caso lo constituye el vehículo automotor de procedencia extranjera- y no con la mera posesión precaria de dicho bien (entendiendo como tal la que se tiene en el ámbito material, pero sin tener poder sobre la cosa que se recibió) que pueda tenerse por circunstancias eventuales y que de ninguna forma conlleven una efectiva "transmisión de dominio". Siendo por ende, que el fin de protección de la norma se acota igualmente con ese parámetro de efectiva transmisión de dominio en contravención a los fines fiscales pertinentes que conducen a justificar la tipificación de tal clase de conductas.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 51/2008. 19 de junio de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: José Nieves Luna Castro. Secretaria: Alma Jeanina Córdoba Díaz.

No. de Registro 168968. *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta.* Novena Epoca. Tribunales Colegiados de Circuito. Materia penal. Tesis aislada. *Tesis* II. 2o.P.233 P. Septiembre de 2008, p. 1221.

También resulta pertinente transcribir la siguiente tesis visible en el *Semanario Judicial de la Federación* correspondiente al mes de julio de 1999, páginas 847 y 848, que dice:

CONTRABANDO, DELITO EQUIPARADO AL. LA SIMPLE DETENTACION DE LA MERCANCIA DE PROCEDENCIA EXTRANJERA NO IMPLICA SU COMISION. La descripción típica del artículo 105, fracción II del Código Fiscal de la Federación, tiene como elementos materiales: **a)** Que el activo tenga en su poder, por cualquier título, mercancía extranjera que no sea para uso personal y, **b)** Que esa mercancía la posea sin la documentación o sin permiso previo de la autoridad competente. En ese tenor, si de las probanzas se demuestra que el recurrente no ejerce sobre las mercancías un poder como dueño de las mismas, demostrándose que la conducta del quejoso se ceñía a desarrollar la actividad para la cual fue contratado, es decir, la del chofer, desconociendo que la mercancía que transportaba consistente en diversas pacas de ropa usada, así como de zapatos usados era mercancía de contrabando, trae como consecuencia que no aparezca demostrado uno de los mencionados elementos materiales, toda vez que de lo anteriormente señalado, la posesión a lo que alude el numeral en cita, debe entenderse como una posesión originaria, esto es, la que se tiene en carácter de dueño, que de ninguna manera comprende al mero detentador o precarista, como lo es, quien ejerce un poder sobre una cosa en virtud de la situación de dependencia en que se encuentra respecto del propietario de la misma y que la retiene en provecho de éste, en cumplimiento de órdenes o

instrucciones que se le han dado, máxime si se desconoce el origen ilícito de la misma.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO. VIII. 1o.25 P. Amparo en revisión 440/98. Abel Alvarado Medina. 4 de noviembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Gilberto Serna Licerio.

Semanario Judicial de la Federación. Séptima Epoca. Volumen 87. Segunda Parte. Tesis en rubro: “Contrabando, la mera detentación de la mercancía extranjera no implica la comisión del delito de (legislación fiscal federal)”, p. 19.

106- MERCANCIAS DE USO PERSONAL

Para los efectos del artículo anterior:

I. Son mercancías de uso personal:

a) Alimentos y bebidas para su consumo, ropa y otros objetos personales, excepto joyas.

b) Cosméticos, productos sanitarios y de aseo, lociones, perfumes, medicamentos y aparatos médicos o de prótesis que utilice.

c) Artículos domésticos para su casa habitación, siempre que no sean dos o más de la misma especie.

COMPROBACION DE LA ESTANCIA LEGAL EN EL PAIS

II. La estancia legal en el país de las mercancías extranjeras se comprueba, con:

a) La documentación aduanal exigida por la Ley.

b) Nota de venta expedida por la autoridad fiscal federal.

c) Factura extendida por persona inscrita en el registro federal de contribuyentes.

d) La carta de porte en que consten los datos del remitente, del destinatario y de los efectos que ampare, si se trata de porteadores legalmente autorizados para efectuar el servicio público de transporte, fuera de la zona de inspección y vigilancia permanente.

Comentarios al artículo 106

Mercancía

En concordancia con la Ley Aduanera, todo bien que se introduzca al país es una “mercancía”, independientemente de que frente al Derecho Mercantil pueda no serlo.

Documentación aduanal

La documentación aduanal exigida por la ley es la consignada en los siguientes términos en el artículo 146 de la Ley Aduanera:

La tenencia, transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera, a excepción de las de uso personal, deberán ampararse en todo tiempo, con cualquiera de los siguientes documentos:

I. Documentación aduanera que acredite su legal importación. Tratándose de la enajenación de vehículos importados en definitiva, el importador deberá entregar el pedimento de importación al adquirente. En enajenaciones posteriores, el adquirente deberá exigir dicho pedimento y conservarlo para acreditar la legal estancia del vehículo en el país.

II. Nota de venta expedida por autoridad fiscal federal o institución autorizada por ésta, o la documentación que acredite la entrega de las mercancías por parte de la Secretaría.

III. Factura expedida por empresario establecido e inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, la cual deberá reunir los requisitos que señale el Código Fiscal de la Federación.

Las empresas porteadoras legalmente autorizadas, cuando transportan las mercancías de procedencia extranjera fuera de la franja o región fronteriza, podrán comprobar la legal tenencia de las mismas con la carta de porte y los documentos que establezca mediante reglas la Secretaría.

107- CONTRABANDO CALIFICADO

El delito de contrabando será calificado cuando se cometa:

I. Con violencia física o moral en las personas.

II. De noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías.

III. Ostentándose el autor como funcionario o empleado público.

IV. Usando documentos falsos.

V. Por tres o más personas.

Las calificativas a que se refieren las fracciones III, IV y V de este artículo, también serán aplicables al delito previsto en el artículo 105 de este Código.

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación.

Comentarios al artículo 107

Calificativas en contrabando

Estas calificativas proceden para agravar las penas del delito de contrabando y no para sus equiparables porque no se señala para tales delitos, sólo las hipótesis de calificación contenidas en las fracciones III, IV y V.

Llama la atención la falta de técnica legislativa cuando en el segundo párrafo hace alusión al delito previsto en el artículo 105, cuando debiera ser en plural.

108- DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

PAGOS PROVISIONALES O DEFINITIVOS O DEL EJERCICIO

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

INGRESOS, RECURSOS O CUALQUIER OTRO BENEFICIO DE RECURSOS DE PROCEDENCIA ILICITA

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400-Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

PENAS POR DEFRAUDACION FISCAL

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de $1,734,280.00.(104)

(104)***Cantidad actualizada por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicada en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidad republicada en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de $1,734,280.00,(105) pero no de $2,601,410.00.(105)

(105)***Cantidades actualizadas por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicadas en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de $2,601,410.00.(106)

(106)***Cantidad actualizada por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicada en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidades republicadas en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

DELITO CALIFICADO

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

a) Usar documentos falsos.

b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

NO SE FORMULARA QUERELLA EN PAGOS ESPONTANEOS

No se formulará querella si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

Comentarios al artículo 108

Delito de defraudación fiscal

Aquí se contiene la típica conducta dolosa del delito de daño y se le podría denominar como el fraude genérico en la materia fiscal, cuyos principales elementos son el engaño y el aprovechamiento de error.

Como ejemplo de engaño se puede mencionar, entre múltiples casos, el del contribuyente que opera con otro nombre o el que simula actos jurídicos y uno de aprovechamiento de error, el hacer uso de una devolución de contribuciones emitida erróneamente por la autoridad en cantidad mayor a la debida.

Los otros elementos básicos de la conducta típica descrita son: **(i)** la omisión total o parcial en el pago de alguna contribución o **(ii)** la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, desde luego ambos obtenidos mediante el engaño o el error (ver comentarios al artículo 5 de este Código acerca del concepto engaño).

El Ministerio Público tiene la obligación de demostrar tales extremos para la comprobación del delito y la responsabilidad penal.

El artículo 92, fracción I de este Código, dispone que se puede formular la querella sin importar el estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que se hubiere iniciado; esto por el principio de que el proceso penal y el proceso fiscal son líneas paralelas que no se juntan.

A mi juicio, la fracción I citada impide una adecuada defensa del contribuyente si la autoridad no ha concluido la revisión y emitido una resolución fundada y motivada que permita tanto al Ministerio Público como al propio juez de la causa constatar la causación de la contribución. En la práctica se acompaña una declaratoria de perjuicio que no está contemplada por la ley como requisito de procedibilidad en estos casos, pero que a todas luces no puede sustituir la eficacia de una resolución fundada y motivada. Desde luego que el particular también podría defenderse más adecuadamente con una resolución debidamente emitida. El bien jurídico tutelado por esta norma es el patrimonio del erario público que conforme a la ley tenga derecho a percibir, que no es necesariamente el que decida la autoridad fiscal tomando en cuenta la diversidad de criterios que provoca la complejidad de la ley fiscal, por lo que sería conveniente la existencia de aquella resolución para un justo proceso legal donde se respetara el Derecho Fundamental a la adecuada defensa. Ver “COSA JUZGADA. HIPOTESIS EN QUE SE ACTUALIZA SU EFICACIA REFLEJA EN EL JUICIO CONTENSIOSO ADMINISTRATIVO, RESPECTO DE UNA SENTENCIA PENAL POR DELITOS FISCALES.” TCC Tesis XVII.2o.P.A.11 A (10a.).

Fraude genérico y fraude específico

Resulta interesante mostrar dos criterios contradictorios sostenidos por dos Tribunales Colegiados de Circuito respecto del tema de la subsunción en el fraude genérico de uno de los específicos:

> **DEFRAUDACION FISCAL, LA CONDUCTA PREVISTA POR EL ARTICULO 109, FRACCION IV DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, SE SUBSUME EN LA PREVISTA POR EL ARTICULO 108 DEL MISMO ORDENAMIENTO.** De la lectura de los artículos 108 y 109, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, se advierte que el primero describe el delito de defraudación fiscal como la omisión total o parcial del pago de contribuciones para obtener un beneficio indebido, en perjuicio del fisco federal, utilizando el engaño o aprovechando el error del pasivo, y en el segundo de los preceptos aludidos se contempla como tipo equiparado a la defraudación fiscal la ejecución de dos o más actos

relacionados entre sí, con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco. Luego, si el activo empleando maniobras engañosas en dos declaraciones fiscales obtuvo un beneficio indebido en perjuicio de la hacienda pública, es claro que se actualizó la hipótesis contenida en el citado artículo 108, y la repetición de dichas conductas engañosas quedan subsumidas en él, y no de manera autónoma en la fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, pues de lo contrario se ratificaría el proceder engañoso.

TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL SEPTIMO CIRCUITO. VII-P-104 P.

Amparo en revisión 475/98. Luis Carlos Suárez Márquez. 16 de abril de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: José Pérez Troncoso. Secretario: José Luis Rafael Cano Martínez. Visible en el *Semanario Judicial de la Federación* . Mayo de 1999. P. 1003.

DEFRAUDACION FISCAL, DELITO DEL. TIPO GENERICO Y TIPOS ESPECIFICOS. SU DIFERENCIA. Del texto de los artículos 108 y 109, fracción I del Código Fiscal de la Federación, se desprende que el primero describe el delito de defraudación fiscal mediante una conducta que, con el uso de engaño o aprovechamiento de error, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución o bien obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. En cambio, en la descripción del tipo contenido en el artículo 109, fracción I del propio ordenamiento, se alude al mismo delito de defraudación fiscal, cuando el medio de ejecución sea la declaración fiscal en la que presente ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas. Luego, en ambos delitos el bien jurídico tutelado es el patrimonio del fisco, en ambos el sujeto activo es el causante o persona física o moral que omite total o parcialmente el pago de sus contribuciones. Las diferencias entre ambos tipos estriban en que para el previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, el medio de ejecución es el uso de engaños o aprovechamiento de errores, y en cambio el medio de ejecución del segundo tipo previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación la conducta está descrita en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación y cuando la conducta consiste en haber declarado para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas, la norma aplicable será la contenida en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación. Si el principio de subsidiariedad radica en que dos normas describan grados o estadios diversos de la violación del mismo bien jurídico, de modo que el descrito por la disposición subsidiaria, por ser menos graves que el descrito por la principal quede absorbida por ésta (M. E. Mayer, citado por Luis Jiménez de Asúa, en la obra Tratado de Derecho Penal, Tomo II página 550), entonces de la comparación de los dos tipos delictivos a estudio no se advierte que en el artículo 108 citado que contenga una norma principal y el 109 fracción I, del propio ordenamiento, una norma subsidiaria de menor gravedad, puesto que en ambos tipos el bien jurídico es el mismo pero la gravedad es idéntica como lo denota la

igualdad de las penas. En cambio lo que existe es una relación de general a especial y esta razón de especialidad deriva precisamente de la naturaleza del medio de ejecución de tal manera que cuando ésta consiste en una declaración fiscal en que se declaran ingresos menores de los obtenidos o deducciones falsas, entonces la norma aplicable es única y exclusivamente la tipificada en el artículo 109 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 628/92. Miguel Pizzuto Zamanillo. 17 de noviembre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Pérez González. Secretario: Fernando Ceja Cuevas.

Tribunales Colegiados de Circuito. *Semanario Judicial de la Federación* . Tomo XI. Marzo. Pág. 256. No. Registro en IUS 8: 216,921. Aisladas. Materia: Administrativa.

La importancia del tema de la subsunción es evidente porque se puede tratar de dos delitos diferentes con las consecuencias que ello conlleva. La SCJN, por conducto de su Primera Sala, dictó la jurisprudencia 1a./J. 38/2003 que es digna de mención, dado lo común de sus supuestos en la realidad. Dice así:

FRAUDE FISCAL GENERICO PREVISTO EN EL ARTICULO 108 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. NO PROCEDE LA SUBSUNCION EN EL, DEL EQUIPARADO CONTENIDO EN EL ARTICULO 109, FRACCION I DEL PROPIO CODIGO. De lo dispuesto en los artículos mencionados, se desprende que el legislador estableció dos delitos distintos, con características y elementos propios y diversos entre sí, es decir, con independencia y autonomía en cuanto a su existencia, de manera que el delito de defraudación fiscal genérico o principal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, difiere del equiparado contenido en el artículo 109, fracción I del propio Código, ya que para que se actualice este último se requiere que alguien presente declaraciones para efectos fiscales, que contengan deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados por ley; mientras que el delito de defraudación fiscal genérico o principal se actualiza cuando una persona con uso de engaños o al aprovechar errores omite el pago parcial o total de una contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, es decir, no precisa que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado, por lo que podría configurarse mediante alguna otra forma; no obstante que ambos delitos tengan como nota común el referido perjuicio. Por tanto, en atención a lo establecido en el párrafo tercero del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto a que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía, y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata, debe estimarse que en el delito de defraudación fiscal contenido en el artículo 108 del Código indicado, no cabe la subsunción o no puede ser absorbido

el diverso delito de defraudación fiscal equiparado, previsto en el artículo 109, fracción I del ordenamiento legal en cita, pues, se reitera, varían los elementos para su integración.

Contradicción de tesis 103/2002-PS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Penal del Tercer Circuito y el entonces Segundo Tribunal Colegiado del Segundo Circuito (actualmente Primer Tribunal Colegiado en Materia Civil del propio circuito). 2 de julio de 2003. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Ismael Mancera Patiño.

Tesis de jurisprudencia 38/2003. Aprobada por la Primera Sala del Alto Tribunal, en sesión de dos de julio de dos mil tres.

Delito por no efectuar pagos provisionales

Por otra parte, considerar como delito a la omisión de los pagos provisionales hace surgir varios cuestionamientos acerca de la precisión del tipo delictivo, en virtud de que estos pagos son a cuenta del impuesto anual, como por ejemplo los del ISR. Por eso valen las siguientes preguntas: **(i)** Si no se hicieron los pagos provisionales pero sí se cubrió el impuesto anual ¿se entiende pago espontáneo de los pagos provisionales? **(ii)**Si no se efectuaron los pagos provisionales ni el anual ¿son distintos delitos? **(iii)** Si es el mismo tipo delictivo ¿se deben sumar cada uno de los pagos provisionales con el anual para efectos de determinar la sanción? **(iv)** Si se deben hacer varios pagos provisionales en el año y no se efectuaron ¿es un delito continuado? o ¿son tantos como pagos provisionales debieron haberse efectuado? La última parte de este numeral no resuelve el problema, sólo lo complica al señalar que se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones, sin que esto sea aplicable para pagos provisionales.

Desde mi punto de vista, la naturaleza accesoria de los pagos provisionales respecto de los pagos definitivos será el elemento útil para resolver la problemática citada, subsumiendo siempre aquéllos a éstos en el momento de la interpretación de la ley penal.

Atenuación de la pena

Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un 50%. Es difícil determinar a qué se refiere el legislador como “restitución inmediata”, pero dado el proceso penal y como un acto de reconocimiento de haber realizado la conducta ilícita, podemos entenderlo si el monto de lo defraudado se entera cuando se dicte el auto de formal prisión (o de vinculación al proceso).

Calificativas

Las calificativas de los delitos fiscales, por el dolo que encierran, no admiten aplicabilidad en los delitos culposos. Además pueden ser objeto de severas críticas, toda vez que algunas de ellas están subsumidas en la descripción del tipo que se pretende calificar, y no son conductas de contenido diferente que la agraven. Así por ejemplo, es calificativa el asentar

datos falsos en los sistemas o registros contables cuando es el tipo básico descrito en la fracción II del artículo 111; es calificativa omitir contribuciones retenidas o recaudadas cuando es el tipo básico descrito en la fracción II del artículo 109.

Eximente de responsabilidad

La principal eximente de responsabilidad en los delitos de defraudación fiscal es el pago espontáneo con actualización y recargos, como también lo es para sus equiparables descritos en el artículo 109, sólo que sin actualización porque no lo exige tal numeral.

Presunción *iure et de iure* de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita

Para efectos teóricos y dada la redacción del tercer párrafo, valdría preguntarse si los ingresos derivados de actos ilícitos deben pagar contribuciones, pues de otra manera no podría considerarse consumada la defraudación fiscal.

109- PERSONAS QUE COMETEN DELITO DE DEFRAUDACION FISCAL

Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

VI. Derogada

VII. Derogada

VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

CASOS EN QUE NO SE FORMULARA QUERELLA

No se formulará querella, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Comentarios al artículo 109

Delitos equiparables (en cuanto a que guardan identidad en el bien jurídico tutelado) a la defraudación fiscal

De la lectura de los tipos penales descritos en la fracción I de este numeral se desprende que las determinaciones de contribuciones con base presunta no se encuentran contempladas; sólo se contemplan las determinaciones con base cierta. Esto es así porque la conducta a penalizar es la realizada por el particular; si su conducta da lugar a la determinación presuntiva de contribuciones por parte de la autoridad y tal conducta no está contemplada como delito, el resultado de la presunción –la heterodeterminación de contribuciones por la autoridad– no es imputable al contribuyente como conducta delictiva.

Si las causas de la presunción son delitos en sí mismas, el sujeto será penalizado, pero el efecto de elevarlas a contribución, llevado a cabo por una autoridad, que es un tercero, precisamente el supuesto ofendido, no es conducta atribuible al contribuyente.

Por tales razones no podemos estar de acuerdo con el criterio de la SCJN contenido en las siguientes tesis que posibilitan la imputación penal por ingresos omitidos determinados con base presunta:

“DETERMINACION PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. CUANDO SON APLICADOS EN EL PROCESO PENAL, LOS ARTICULOS 55, FRACCIONES I Y II Y 59 FRACCION III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PRESUNCION DE INOCENCIA, EN SU VERTIENTE DE REGLA DE TRATAMIENTO.” “DETERMINACION PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. CUANDO SON APLICADOS EN EL PROCESO PENAL, LOS ARTICULOS 55, FRACCIONES I Y II Y 59 FRACCION III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PRESUNCION DE INOCENCIA, EN SU VERTIENTE DE REGLA PROBATORIA.” Y “DETERMINACION PRESUNTIVA DE CONTRIBUCIONES. LOS ARTICULOS 55, FRACCIONES I Y II Y 59 FRACCION III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, NO VULNERAN EL PRINCIPIO DE PRESUNCION DE INOCENCIA.” [Tesis 1a. LXXXIII/2016 (10a.) Tesis 1a. LXXXIV/2016 (10a.) y Tesis 1a. LXXXII/2016 (10a.), respectivamente.]

La fracción I fue objeto de reforma en el año 2014, incorporando como conducta punible la de no declarar el valor de actos o actividades menores a los efectivamente realizados. Considero que tales conductas realizadas antes de esa fecha no eran perseguibles.

La fracción II es una especie del delito común de abuso de confianza. Desde luego, no es tal tipo delictivo porque no es un ente, persona física o moral, quien le haya establecido la obligación de retener, sino la ley. Pero sí encierra la penalización por el aprovechamiento de lo retenido no enterado. Por otra parte, no es lo mismo retener que recaudar. El primero es el acto realizado por el retenedor de restar al contribuyente una parte de la remuneración que le es debida en concepto de impuesto y establecido por la ley. Es el caso del pago de sueldos o

de intereses al extranjero, por ejemplo. Recaudar, en cambio, es recibir obligatoriamente, por disposición de la ley o de autoridad administrativa, el importe de una contribución; es el caso de los derechos cobrados por las oficinas públicas o las contribuciones cubiertas a través de los bancos, o el caso de los fedatarios públicos cuando intervienen en la enajenación de inmuebles. No es el caso del IVA trasladado, porque éste ni se retiene ni se recauda, se traslada, lo que no implica necesariamente que tenga que enterarlo al erario público habida cuenta de la mecánica del acreditamiento contenida en el artículo 4 de la ley de la materia; la cantidad que tiene que enterar es el impuesto a su cargo, no el trasladado.

La conducta descrita en la fracción III, aun siendo culposa, admite sanción corporal. Si se obtuvo un beneficio indebido proveniente de un subsidio o un estímulo fiscal por error, negligencia, imprudencia o impericia del contribuyente, se comete el delito. Si hubo dolo para conseguir el beneficio indebido, estamos en presencia del delito de defraudación fiscal, contemplado en el artículo 108.

La conducta dolosa contenida en la fracción IV es la típica del fraude y está comprendida también en el artículo 108. No puede existir conducta culposa en estos casos. La simulación jurídica consiste en hacer aparecer como reales actos que no lo son; desde mi punto de vista, el negocio jurídico indirecto no es una simulación jurídica porque se persigue conseguir los mismos fines lícitos mediante diversas fórmulas aceptadas por el Derecho. Ahora bien, la descripción de la conducta es tautológica en la parte que considera la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal, porque la simulación en sí no puede llevar a obtener beneficios debidos. Este concepto, a pesar del criterio generalizado, no se encuentra dentro del de la planeación fiscal porque no admite simulaciones. La planeación fiscal o es legal o no es planeación fiscal. O se realiza con base en los ordenamientos legales o es un fraude fiscal, como lo es si se acude a la simulación jurídica o lo que es lo mismo, “torcer” los hechos para adecuarlos a la norma que beneficia (ver comentarios al artículo 5 de este código).

La conducta contenida en la fracción V es ejemplo de un delito continuo o permanente, porque dejar de presentar la declaración definitiva (como en el IVA) o del ejercicio (como en el ISR) por más de 12 meses con impuesto a cargo es una conducta omisiva que se prolonga en el tiempo. Si deja de presentarlas por más ejercicios entonces estaremos frente a un delito continuado porque existe unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas y unidad de sujeto pasivo, violando el mismo precepto legal. En esta fracción surge la pregunta de si el impuesto fue abrogado, como el IETU, las conductas delictivas efectuadas durante su vigencia ¿pueden ser penalizadas? La respuesta de los Tribunales es positiva. Ver “DEFRAUDACION FISCAL EQUIPARADA PREVISTA EN EL ARTICULO 109, FRACCION V DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2011. LA ABROGACION DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, NO ACTUALIZA EL SUPUESTO DE LA APLICACION DEL PRINCIPIO DE RETROACTIVIDAD DE LA LEY EN BENEFICIO DEL GOBERNADO POR SUPRESION DEL TIPO PENAL.”. Primera Sala. Tesis 1a./J. 78/2019 (10a.).

Los delitos comprendidos en la fracción VIII son ejemplo de que el mero error puede ser penalizado.

Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aun en el caso en que éste no lo haga.

II. Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.

III. Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

IV. Modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, a fin de obtener información de terceros.

V. Desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información, de conformidad con la fracción II del artículo 42 de este Código, o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente tenga la obligación de presentar dicho aviso, o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que el contribuyente desaparece del local en donde tiene su domicilio fiscal cuando la autoridad acuda en tres ocasiones consecutivas a dicho domicilio dentro de un periodo de doce meses y no pueda practicar la diligencia en términos de este Código.

VI. A quien mediante cualquier medio físico, documental, electrónico, óptico, magnético o de cualquier otra clase de tecnología, suplante la identidad, representación o personalidad de un contribuyente.

VII. A quien otorgue su consentimiento para llevar a cabo la suplantación de su identidad.

VIII. Incite a una persona física a inscribirse en el registro federal de contribuyentes para utilizar sus datos de forma indebida.

CASOS EN QUE NO SE FORMULARA QUERELLA

No se formulará querella si, quien encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes en el caso de la fracción V.

Delitos de peligro y dolosos

Todas estas conductas implican delitos de peligro y requieren la demostración del dolo para poder ser penalizadas.

Excusas absolutorias

Son todas hipótesis de delitos de peligro. Si se cumplen las obligaciones espontáneamente tendremos la excusa absolutoria, entendida ésta como ausencia de imposición de las penas.

Reforma para 2018

Las fracciones VI, VII y VIII fueron adicionadas a partir del 2 de junio de 2018 y se enmarcan en la lucha para evitar las empresas fantasmas facturadoras de operaciones falsas o simuladas, muchas de las cuales fueron constituidas suplantando identidad de terceros o con su complacencia ignorantes de su uso.

111- DELITOS CON LA PRESENTACION DE DECLARACIONES O CONTABILIDAD

Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

I. Derogada

II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

III. Oculte, altere o destruya total o parcialmente los libros sistemas o registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar o, estando obligado a tenerlos no cuente con ellos.

IV. Determine pérdidas con falsedad.

V. Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o presentarla en forma incompleta.

VI. Por sí, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

VII. Derogada

VIII. Asiente con información falsa o de manera inadecuada las operaciones o transacciones contables, fiscales o sociales, o que cuente con documentación falsa relacionada con dichos asientos.

CASOS EN QUE NO SE FORMULARA QUERELLA

No se formulará querella, si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o el ilícito antes de que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden

de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Comentarios al artículo 111

Delitos relacionados con declaraciones o con la contabilidad

Todas las fracciones aquí contenidas son delitos de peligro y las contempladas en las fracciones II, III, IV y VI son descripciones de conductas dolosas. La descrita en la fracción VI también puede ser culposa.

El tipo delictivo contenido en la fracción VIII, desde mi punto de vista, debe ser penalizado sólo cuando exista dolo, toda vez que asentar “de manera inadecuada las operaciones” llevaría a considerar responsables del delito a los contadores públicos que se equivoquen en los registros contables. Además el vocablo “inadecuado” se presta a la confusión por amplio y vago, lo que lleva, a mi juicio, a considerar este tipo delictivo como abierto y por ende inconstitucional.

Excusa absolutoria

Conforme el último párrafo si se cumplen las obligaciones espontáneamente tendremos la excusa absolutoria, entendida ésta como ausencia de imposición de penas.

111-BIS- PENA POR DELITOS RELACIONADOS CON CONTROLES VOLUMETRICOS

Se impondrá sanción de 3 a 8 años de prisión a quien:

I. No mantenga los controles volumétricos, o contando con éstos, se lleven a cabo en contravención con lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, apartado B de este Código.

II. Carezca, altere, inutilice o destruya los equipos y programas informáticos destinados a llevar a cabo los controles volumétricos a que hace referencia el artículo 28, fracción I, apartado B de este Código.

III. Realice, permita o entregue a la autoridad, registros falsos, que induzcan al error, incompletos, o inexactos en los controles volumétricos a que hace referencia el artículo 28, fracción I, apartado B de este Código.

Para proceder penalmente por este delito será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querella, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

Comentarios al artículo 111-BIS

Dentro de la lucha contra el robo de petrolíferos e hidrocarburos se penalizan diversas conductas que tienen que ver con los controles volumétricos, destacando el hecho de que se requiere querella de la SHCP para ser perseguibles. Estos tipos delictivos fueron

incorporados en el CFF a partir de los 30 días de la publicación en el DOF del 1 de junio de 2018.

112- PENA PARA DEPOSITARIOS O INTERVENTORES

Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de $155,120.00; (107)cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

(107)*Cantidad actualizada por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicada en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidad republicada en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020*

Igual sanción, de acuerdo al valor de dichos bienes, se aplicará al depositario que los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.

Comentarios al artículo 112

Depositaría o interventoría infiel

La interventoría o depositaría infiel es penalizada de esta manera; sin embargo, si el incumplimiento deriva de causa fortuita se está ante la presencia de una excluyente de delito contemplada en el artículo 15, fracción X del CPF, si el bien en depósito fue robado o destruido por un incendio o inundación, por ejemplo, y obviamente sin intervención dolosa del depositario.

113- ALTERAR O DESTRUIR APARATOS DE CONTROL, SELLOS, ETCETERA

Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:

APARATOS DE CONTROL, SELLOS O MARCAS OFICIALES

I. Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

ALTERACION DE MAQUINAS REGISTRADORAS O POSESION ILEGAL DE MARBETES O PRECINTOS

II. Altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.

III. Derogada

Comentarios al artículo 113

Destrucción o alteración de controles

Este artículo no deja duda: todos estos delitos de peligro son dolosos. La ausencia del dolo no configuraría el delito.

El bien jurídico tutelado es el control fiscal mediante los dispositivos e instrumentos señalados en la norma.

Traficar con facturas falsas

Son evidentes delitos dolosos el expedir, adquirir o enajenar comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

113-BIS- SANCION POR EXPEDIR, ENAJENAR, COMPRAR O ADQUIRIR COMPROBANTES FISCALES

Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

PENAS A QUIEN PERMITA O PUBLIQUE ANUNCIOS PARA LA ADQUISICION O ENAJENACION DE COMPROBANTES FISCALES

Será sancionado con las mismas penas, al que a sabiendas permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

DELITO COMETIDO POR UN SERVIDOR PUBLICO EN EJERCICIO DE SUS FUNCIONES

Cuando el delito sea cometido por un servidor público en ejercicio de sus funciones, será destituido del empleo e inhabilitado de uno a diez años para desempeñar cargo o comisión públicos, en adición a la agravante señalada en el artículo 97 de este Código.

QUERELLA POR PARTE DE LA SHCP

Se requerirá querella por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proceder penalmente por este delito.

DELITOS QUE SE PODRAN PERSEGUIR SIMULTANEAMENTE

El delito previsto en este artículo, así como el dispuesto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente.

Comentarios al artículo 113-BIS

En la Exposición de Motivos de las diversas iniciativas formuladas por distintos Senadores se hizo notar la evasión fiscal de 2 billones de pesos ocasionada por los comprobantes que amparan operaciones falsas o simuladas y que motiva la reforma fiscal penal de 2020.

Se expuso que los EFOS (empresas que emiten facturas falsas) enajenan a los EDOS (empresas que adquieren tales comprobantes) con el fin de disminuir su carga fiscal en el impuesto sobre la renta y en el impuesto al valor agregado, además de las devoluciones que provocan en ambos impuestos, preponderantemente en el IVA, que al amparar operaciones falsas o simuladas incurren en las conductas de defraudación fiscal.

Se contemplan los tipos delictivos anteriormente contemplados en el artículo 113 fracción III que se deroga, con una mejor redacción ampliada y se incorpora la sanción para el funcionario público que haya actuado en ejercicio de sus funciones así como para el que haga publicidad de venta de los comprobantes. (Se sugiere ver los comentarios al artículo 69-B de esta obra).

La sanción como delito autónomo es de 2 a 9 años de prisión, pero si es como delincuencia organizada es de 8 a 16 años de prisión (artículo 4 LFCDO).

Se destaca en la norma que este delito podrá ser perseguido simultáneamente con el de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (*lavado de dinero*), obviamente cuando se den los supuestos de hecho de este ilícito. ¿Cuándo podrían materializarse tales supuestos de hecho en tratándose de la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados? En mi opinión cuando involucren el retorno del valor monetario erogado al adquirente por parte del enajenante, entre otros supuestos.

Por otra parte en el Código Penal Federal, artículo 11 Bis, se incorporó el delito en comento como causal para imponerles a las personas morales las consecuencias jurídicas contempladas en el artículo 422 del mismo ordenamiento por haber intervenido en la comisión del delito, como pudiera ser:

a) Suspensión de actividades, por un plazo de entre seis meses a seis años.

b) Clausura de locales y establecimientos, por un plazo de entre seis meses a seis años.

c) Prohibición de realizar en el futuro las actividades en cuyo ejercicio se haya cometido o participado en su comisión, por un plazo de entre seis meses a diez años.

d) Inhabilitación temporal consistente en la suspensión de derechos para participar de manera directa o por interpósita persona en procedimientos de contratación o celebrar contratos regulados por la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, así como por la Ley de Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas, por un plazo de entre seis meses a seis años.

e) Intervención judicial para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores en un plazo de entre seis meses a seis años.

114- PENA A SERVIDORES PUBLICOS QUE VISITEN O EMBARGUEN SIN MANDAMIENTO ESCRITO

Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, a los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente. Las mismas penas se impondrán a los servidores públicos que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos fiscales.

Comentarios al artículo 114

Delitos de funcionarios públicos

El bien jurídico tutelado es la seguridad jurídica de los ciudadanos contra actos arbitrarios de las autoridades.

114-A- SERVIDORES PUBLICOS QUE AMENACEN CON DENUNCIA, QUERELLA O DECLARATORIA

Se sancionará con prisión de uno a cinco años al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querella o declaratoria al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

QUERELLA O DENUNCIA IMPROCEDENTE

Se aumentará la sanción hasta por una mitad más de la que resulte aplicable, al servidor público que promueva o gestione una querella o denuncia notoriamente improcedente.

Comentarios al artículo 114-A

Amenazas de funcionarios fiscales

Las amenazas de los funcionarios tienen aquí su penalidad; es un delito de peligro.

La norma no hace distinción entre funcionarios que tienen la facultad de querellarse de aquellos que carecen de ella. Los primeros no incurrirán, además, en el delito de amenazas cumplidas contemplado en el delito 284 del CPF si existiere querella en el futuro, porque obrará en cumplimiento de su deber; los segundos tampoco incurrirán en él porque legalmente no podrán querellarse y no podrán cumplir su amenaza; sin embargo, si la querella la promueve la dependencia de su adscripción podría materializarse el supuesto aquí comentado.

La última parte del artículo contempla la posibilidad de que el funcionario público no sólo amenace, sino que además promueva o gestione la querella o denuncia notoriamente improcedente; los elementos del tipo son de difícil materialización, primero porque los conocedores de la actitud del presunto responsable son sus propios compañeros de trabajo y porque resulta impreciso el concepto de “notoriamente improcedente”.

114-B- SERVIDORES PUBLICOS QUE REVELEN INFORMACION DEL SISTEMA FINANCIERO

Se impondrá sanción de uno a seis años de prisión, al servidor público que revele a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 de este Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero hayan proporcionado a las autoridades fiscales.

Comentarios al artículo 114-B

Con la finalidad de proteger a los contribuyentes mediante la confidencialidad de la información financiera, se considera delito si algún funcionario público la revela. Es un claro delito de peligro.

115- PENAS POR ROBAR O DESTRUIR MERCANCIAS EN RECINTO FISCAL O FISCALIZADO

Se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de $66,470.00;[108] cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

[108] ***Cantidad actualizada por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicada en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidad republicada en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.

Comentarios al artículo 115

Robo de mercancías en recintos fiscales o fiscalizados

Es un delito de daño y siempre doloso.

115-BIS- PENA PARA COMERCIALIZADORES O TRANSPORTISTAS DE GASOLINA O DIESEL SIN ESPECIFICACIONES

Derogado

Comentarios al artículo 115-BIS

Es un delito de daño y por necesidad doloso. Pero no es delito fiscal, debiera estar en el CPF.

TITULO V

DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

CAPITULO I DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

SECCION I DEL RECURSO DE REVOCACION

116- RECURSO DE REVOCACION

Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación.

Comentarios al artículo 116

Recurso de revocación

Los Tribunales y la doctrina han dicho que recurrir es acudir ante un juez u otra autoridad con alguna demanda o petición para que sea resuelta, y que recurso es la acción o efecto de recurrir, la acción por medio de la cual se reclaman las resoluciones dictadas por la autoridad. Los elementos característicos del recurso son la existencia de una resolución que afecte un derecho, la determinación por la ley de la autoridad ante quien deba presentarse; el plazo para ello; que se interponga por escrito; que exista un procedimiento para su tramitación y que la autoridad ante la que se interponga esté obligada a resolver. Por lo que se refiere a formulismos y exigencias de expresión, han sido atenuados en la legislación y en la jurisprudencia, y se ha procurado no sólo simplificarlos, sino lograr una mayor facilidad para que juicios y recursos se tramiten con eficacia y rapidez (ver “RECURSOS administrativos, formulismos y exigencias de expresión en los, no son esenciales para que procedan”. Segunda Sala de la SCJN, *Semanario Judicial de la Federación* . T. 63. Tercera Parte. Pág. 37).

Este recurso, junto con el juicio contencioso administrativo federal, satisfacen el Derecho Humano de protección judicial que tutela el artículo 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos.

El recurso de revocación es el único recurso que existe en el título de los procedimientos administrativos contemplados por el CFF después de la concentración en uno solo de los que con anterioridad existieron. En el inicio de su vigencia (1983) existían el de revocación, el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el de nulidad de notificaciones. Este último, desde el 15 de enero de 1988 dejó de ser formalmente un recurso para convertirse en

una instancia de impugnación dentro del recurso de revocación, y el recurso de oposición señalado se subsumió dentro del de revocación desde el año de 1996.

Principios que rigen al recurso

Los principios de ausencia de formalismos y de trampas procesales que deben regir en los recursos administrativos tutelan a la propia administración pública para que sus actos se ajusten a la juridicidad que deben contener, siendo la primera interesada en el respeto por la ley, por lo que no es aceptable que la ausencia de requisitos de forma, como la equivocada denominación del recurso, traiga consigo el desechamiento o el no estudio de los escritos que lo contengan.

Claro que se debe distinguir de la denominada “reconsideración por gracia” contemplada en el artículo 36 del CFF, que no es un recurso administrativo ni instancia, y que por disposición expresa de la ley no es recurrible por ningún medio ordinario de defensa (ver “RECONSIDERACION administrativa. Improcedencia del juicio de nulidad en contra de la resolución recaída a ésta”. RTFF. Año XI. No. 127. Julio de 1998. Págs. 340 a 343. “RESOLUCION recaída a una instancia de reconsideración. Sí afecta el interés jurídico del demandante”. RTFF. Año IX. No. 102. Junio de 1996. Págs. 184 a 188.

REVOCACION de recursos administrativos, instancia de. Aun cuando no se emplee el término revocación”. RTFF. Diciembre 1998. Ver “RECURSOS administrativos, formulismos y exigencias de expresión en los.” *Semanario Judicial de la Federación* . 3er. T.C. del 1er. C. T. 115-120. Sexta Parte. Pág. 143).

117- RESOLUCIONES O ACTOS CONTRA LOS QUE PROCEDE

El recurso de revocación procederá contra:

I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.

c) Dicten las autoridades aduaneras.

d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley, o determinen el valor de los bienes embargados.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

d) Derogado

Hipótesis de procedencia del recurso

Debe notarse que para la materialización de las hipótesis de procedencia contenidas en la fracción primera se exige el requisito de definitividad, no así en las de la segunda fracción. Aunque no existe norma expresa que defina lo que se entiende por definitividad para efectos del recurso, un acto será definitivo cuando no exista otro medio de defensa de obligatorio agotamiento.

Para efectos del juicio de nulidad sí existe definición de resoluciones definitivas en el artículo 14, antepenúltimo párrafo de la LOTFF, y son aquellas que no admiten recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

La resolución negativa ficta contemplada en el artículo 37 de este Código es también impugnable mediante el recurso de revocación porque es resolución por ministerio de ley, y definitiva porque no admite ningún otro recurso que pueda modificarla.

La fracción I hace alusión a “autoridades fiscales federales”, debiendo entender como tales a aquellas que realicen las funciones básicas de la administración tributaria que puedan incidir en la esfera jurídica del ciudadano, como la fiscalización, la liquidación o determinación de contribuciones o aprovechamientos y la recaudación.

Dentro de este concepto se incluye también a las autoridades que resulten incompetentes. Dudo que resulte procedente contra las autoridades de facto porque no pueden reputarse autoridades fiscales federales. Por las reglas que regulan el juicio de amparo y según múltiples tesis serán autoridades para efectos del juicio de amparo indudablemente, pero no para los efectos del recurso administrativo.

La hipótesis contenida en el inciso a) de la fracción I tiene una mala redacción, toda vez que interpone los accesorios entre la contribución y el aprovechamiento, pudiendo preguntarse si los accesorios de los aprovechamientos quedan contemplados o están tratados como si fueran un ingreso del Estado independiente a las contribuciones y aprovechamientos.

Estos actos de autoridad son los principales motivos de combate mediante el recurso en comentario. Si la resolución no determina crédito fiscal no procede el recurso por este inciso, por ejemplo, disminución de la pérdida fiscal; su procedencia la encontraríamos en el inciso d).

La hipótesis contenida en el inciso b) de la fracción I hace referencia a la devolución tanto de saldos a favor como de pagos de lo indebido.

La contenida en el inciso c) de la misma fracción parece encerrar una tautología, dado que todas las autoridades aduaneras son autoridades fiscales federales; sin embargo, no siempre las autoridades aduaneras fungen como autoridades fiscales federales, sino sólo como autoridades federales en materia administrativa. Por ende, la procedencia del recurso operará cuando, siendo autoridad aduanera, funjan también como autoridad fiscal federal. Por ejemplo, fungirán como autoridad fiscal cuando determinen las contribuciones al comercio exterior, pero no lo serán cuando suspendan o cancelen una patente aduanal o nieguen u otorguen una concesión o autorización para operar un recinto fiscal o fiscalizado.

La hipótesis del inciso d) es genérica y contempla la posibilidad de la interposición del recurso contra cualquier resolución definitiva que tenga naturaleza fiscal. La referencia a la improcedencia del recurso contra las resoluciones de justicia de ventanilla, de reconsideración o revocación por gracia o las de condonación de multas, es meramente aclaratoria, toda vez que expresamente en los artículos que las regulan se prevé su no impugnabilidad mediante este recurso.

En párrafos anteriores vimos lo que es la resolución definitiva. Lo que es "materia fiscal" se encuentra definido en una vieja tesis de la Segunda Sala de la SCJN, como lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias (ver "MATERIA FISCAL. Su significación". Séptima Epoca. *Semanario Judicial de la Federación* . T. 69, Tercera Parte. Pág. 51. No. de registro IUS7 238493).

La fracción II inciso a) hace alusión a la procedencia del recurso de revocación contra actos de "autoridades fiscales federales" dentro del procedimiento administrativo de ejecución.

En este inciso se está haciendo alusión al primer acto dentro del procedimiento administrativo de ejecución, como es el requerimiento de pago contemplado en el artículo 145 del CFF.

Es interesante distinguir sus tres hipótesis de procedencia:

• Contra créditos fiscales que se hayan extinguido, por ejemplo, por pago, por compensación, por condonación o por prescripción. A mi juicio, opera contra la extinción total o parcial de los créditos exigidos, ya que éstos, al tenor del artículo 20, último párrafo y 146 del CFF son factibles de dividir en cantidad líquida, no son un monolito jurídico.

• Contra créditos fiscales cuyo monto real es inferior al exigido siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora.

A mi juicio, por este supuesto se puede oponer como excepción al cobro la compensación de saldos que tuviere a favor el contribuyente, manifestando en su declaración, toda vez que la autoridad conoce tales saldos a favor. Apoya este criterio el hecho de que la compensación opera incluso de oficio al tenor del artículo 23 del CFF.

Queda la pregunta de qué se entiende por cobro en exceso imputable a la autoridad ejecutora. Una primera respuesta sería elaborada en sentido negativo, diciendo que si el documento en que consta el origen del crédito fue elaborado por autoridad distinta a la que tiene a su cargo la recaudación, no le es imputable el cobro en exceso y en consecuencia no procedería esta hipótesis de procedencia del recurso de revocación. Elaborada en sentido positivo, la respuesta sería que sí le es imputable el cobro en exceso a la autoridad ejecutora si ella elabora el documento que da origen al crédito; por ejemplo, un requerimiento de pago con cantidad mayor a la contemplada en el oficio liquidatorio de la contribución.

• Contra créditos fiscales consistentes en recargos, gastos de ejecución o la indemnización por cheques sin fondos.

El supuesto de los recargos es importante mencionarlo porque aun cuando la norma parece no distinguir entre los que trae determinados el documento liquidatorio del crédito y los que calcula la autoridad ejecutora, me inclino porque los únicos que pueden ser objetados

mediante esta hipótesis de procedencia son los últimos, ya que los determinados en aquel documento formaron parte del crédito fiscal total que debió haber sido combatido oportunamente dentro de los 45 días hábiles siguientes al en que causó efecto la notificación en los términos de la fracción I inciso a) del presente artículo 117 en comentario. No haberlo hecho en tal oportunidad trajo consigo su consentimiento. O haberlo hecho y perdida la controversia causó estado de cosa juzgada y no puede volverse a juzgar.

En el inciso b) se contempla el caso de los actos dictados dentro del PAE cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley, o determinen el valor de los bienes embargados, pudiéndose hacer valer sólo hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, como dispone el artículo 127 de este Código.

Es necesario precisar cuáles son los momentos en que se conforma el procedimiento administrativo de ejecución, a saber:

- Requerimiento de pago.
- Embargo.
- Remate.
- Aplicación del producto.

Las hipótesis de procedencia contempladas en el inciso c) de la fracción II en comentario, que afectan el interés jurídico de terceros, son las que configuraban los antiguos recursos de oposición de tercero y oposición de preferencia, hoy extintos, y son los casos de quien afirme ser el propietario de los bienes o titular de los derechos embargados, los acreedores hipotecarios o prendarios, los acreedores alimentarios, los trabajadores por sueldos devengados en el último año o por indemnizaciones de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

Ejemplo de improcedencia del recurso

Un ejemplo de acto contra el cual es improcedente el recurso de revocación lo tenemos en los citatorios para efectuar una notificación personal, los cuales no pueden ser impugnados en forma aislada, por tratarse de un mero acto preparatorio de la notificación personal de un acto o diligencia administrativa y que no afecta los intereses jurídicos de la persona a quien se dirigió el citatorio (Ver “LOS CITATORIOS que en los términos del artículo 137 del CFF deben preceder a las notificaciones personales. Cuando no se encuentra la persona a la que va dirigida la notificación no son actos de autoridad que puedan ser impugnados en el recurso administrativo”. RTFF. Año XI. No. 127. Julio de 1998. Págs. 223 a 227).

118- DEROGADO

119- DEROGADO

120- INTERPOSICION OPTATIVA

La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.(1)

Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente.

Comentarios al artículo 120

Interposición optativa

Una característica afortunada de este recurso es el de ser optativo en su interposición, lo que permite al contribuyente elegir la vía de defensa que más convenga a sus intereses, o agota ésta o acude a la del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Si eligió la vía del recurso, en caso de resolución negativa podrá acudir al juicio de nulidad. Lo que no puede es regresar al recurso si pierde el litigio ante dicho Tribunal.

Interposición ante autoridad incompetente

Importante disposición es aquella que obliga a que si el recurso es presentado ante autoridad fiscal incompetente la turne a la que resulte competente. Se justifica dada la complejidad de la estructura gubernamental de la administración tributaria. Con esto se evita que, cuando menos en este punto, el recurso contenga una trampa procesal, dada la redacción del siguiente artículo 121 que imperativamente dispone ante quién se deberá presentar. Pareciera que no existe impedimento para considerar que el plazo de interposición del recurso no se altera aun cuando haya interpuesto ante autoridad incompetente; sin embargo, sería conveniente una reforma legal en tal sentido para evitar interpretaciones diferentes.

Excepción a la interposición optativa

Una excepción a la opción de interposición del recurso parece encontrarse en la hipótesis contenida en el artículo 175 de este Código, donde el contribuyente embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación efectuada a los bienes embargados podrán interponer el recurso de revocación dentro de los diez días siguientes, designando como perito de su parte a un valuador de los señalados en el RCFF o a alguna empresa o institución dedicadas a la compraventa y subasta de bienes. Y no parece de interposición optativa porque si no lo promueve dentro de ese término se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad, según indica el tercer párrafo del artículo señalado, que por ser regla concreta se aplica en preferencia de la general.

Esto obedece a una reminiscencia histórica de cuando existían dos recursos administrativos en el CFF, el de revocación, que no contemplaba esta hipótesis, y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución que no era de interposición optativa.

121- PLAZO PARA PRESENTAR EL RECURSO DE REVOCACION A TRAVES DEL BUZON TRIBUTARIO

El recurso deberá presentarse a través del buzón tributario, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en el

artículo 127 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en el mismo se señala.

El escrito de interposición del recurso también podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, a través de los medios que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

SUSPENSION DEL PLAZO

Si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo a que se refiere este artículo, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión. También se suspenderá el plazo para la interposición del recurso si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral. En estos casos, cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento inclusive, en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado.

En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, cuando el particular se encuentre afectado por un acto o resolución administrativa, se suspenderá el plazo para interponer el recurso de revocación hasta por un año. La suspensión cesará cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación.

Comentarios al artículo 121

Buzón tributario

En la reforma de 2014 se generaliza el uso del buzón tributario, como en el caso de interposición del recurso de revocación. No obstante, esto ocurrirá a partir del 30 de junio de 2004 para las personas morales y el 1 de enero de 2015 para las personas físicas, según una disposición transitoria del CFF.

A partir del 1 de enero de 2016 el recurso deberá presentarse en línea mediante el Buzón Tributario por disposición del primer párrafo de este artículo. Hasta el 31 de diciembre de 2015 podía presentarse en escrito libre porque las reglas generales lo permitían, según el segundo párrafo del artículo 121 en comento.

A partir de la entrada en vigor de la RM para 2016 (regla 2.18.1.) desaparece la posibilidad de presentarlo en escrito libre y ahora dispone que deberá presentarse de conformidad con la ficha de trámite 192/CFF “Recurso de Revocación en línea” del Anexo 1-A.

A mi juicio, se deja en estado de indefensión al particular que desee presentar por escrito su recurso, toda vez que subsiste el segundo párrafo de este numeral; el legislador no puede dejar al arbitrio de la autoridad fiscal el decidir “los medios” por los que se puede ejercer el derecho a la defensa. Ello lo obstaculiza.

Plazo de presentación del recurso

El plazo de 30 días se refiere a los hábiles y evita que el crédito determinado por la autoridad y susceptible de impugnación sea exigible, lo que le impide a aquélla iniciar el PAE.

Dentro del plazo no se computan los días jueves y viernes santos, por haber sido reiteradamente resuelto por los Tribunales que en los términos del artículo 12 del CFF no se computan las vacaciones generales de las autoridades fiscales federales, razón por la cual los días denominados “jueves y viernes santos” tampoco deben computarse porque es un hecho notorio que durante ellos, en forma general, permanecen cerradas las oficinas de dichas autoridades.

La RM los ha considerado reiteradamente inhábiles (ver “RECURSO DE REVOCACION. En el plazo para su interposición no se computan los días jueves y viernes santos”. RTFF. Año XI. No. 125. Mayo 1998. Págs. 130 a 139).

Reanudación de plazos suspendidos

La reanudación de los plazos suspendidos en los casos de solicitud de inicio de resolución de controversias contemplados en el tratado para evitar la doble tributación, en el de incapacidad y en el de declaración de ausencia están aquí regulados. Se sabe con exactitud cuándo reinicia el cómputo del plazo. Sin embargo, no se reguló con la misma exactitud la reanudación del mismo en caso de fallecimiento, situación difícil si se atiende al desconocimiento que los herederos o legatarios tengan de la resolución.

Plazo en tercerías

En estos casos el lazo de interposición del recurso está contemplado en el artículo 128 de este Código.

Plazo mayor

Por otro lado, cuando se da el caso de que la autoridad administrativa otorga un plazo mayor para la interposición de los recursos administrativos debe estarse a dicho plazo por ser una resolución favorable (ver “PLAZO mayor al establecido en la ley para la interposición de un recurso. El otorgado por la autoridad administrativa es una resolución favorable que prevalece mientras no sea anulada”. RTFF. Año III. No. 27. Marzo de 1990. Pág. 59).

122- REQUISITOS DEL ESCRITO DE INTERPOSICION DEL RECURSO

El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 de este Código y señalar además:

I. La resolución o el acto que se impugna.

II. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.

III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas a que se refieren las fracciones I, II y

III, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

ACREDITAMIENTO DEL REPRESENTANTE

Cuando no se gestione en nombre propio, la representación de las personas físicas y morales, deberá acreditarse en términos del artículo 19 de este Código.

Comentarios al artículo 122

Requisitos del escrito que contenga el recurso

Este artículo y el siguiente identifican al recurso de revocación como un acto de naturaleza formal, a grado tal que el no cumplimiento de los requisitos conlleva consecuencias procedimentales severas, como el desechamiento o la no presentación del recurso o el no ofrecimiento probatorio.

Sin embargo, existen muchas tesis que apoyan el hecho de que los recursos administrativos deben ser procedimientos simples que no constituyan trampas procesales que en vez de ayudar al contribuyente agraviado lo perjudiquen.

En los comentarios al artículo 116 se mencionaron algunas de ellas.

123- DOCUMENTOS QUE SE DEBERAN ACOMPAÑAR AL ESCRITO DE INTERPOSICION DEL RECURSO

El promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso:

I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 de este Código.

II. El documento en que conste el acto impugnado.

III. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

IV. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

FOTOCOPIA SIMPLE

Los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que

presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

DOCUMENTOS EN IDIOMA DISTINTO AL ESPAÑOL

(Tercer párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

En caso de que los documentos se presenten en idioma distinto al español, deberán acompañarse de su respectiva traducción.

MODALIDADES PARA LAS PRUEBAS DOCUMENTALES

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

Cuando no se acompañe alguno de los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días. Si el promovente no los presentare dentro de dicho término y se trata de los documentos a que se refieren las fracciones I a III, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas a que se refiere la fracción IV, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

PRUEBAS ADICIONALES

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el escrito en que se interponga el recurso o dentro de los quince días posteriores, el recurrente podrá anunciar que exhibirá pruebas adicionales, en términos de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 130 de este Código.

Comentarios al artículo 123

Acreditamiento de la personalidad

Por cuanto hace al acreditamiento de la personalidad, aparte de los casos típicos reconocidos, se advierte la posibilidad de un reconocimiento administrativo de ella aunque éste hubiere sido erróneo, como sería el caso de poderes insuficientes a la luz del artículo 19 del CFF; no obstante, se debe admitir el recurso porque la autoridad tuvo por acreditada la personalidad. Pareciera ser una excepción a la regla que prohíbe la gestión de negocios en la materia. Misma situación se observa en el procedimiento contencioso ante el TFJFA. No dejo de advertir el problema con que se enfrentaría la autoridad ante el desconocimiento que de los actos del representante espurio hiciera el supuesto representado.

Acta de notificación. Se debe acompañar

Se entiende –por razones de índole burocrática– que se exija el acta de notificación de la resolución recurrida, pero no se entiende en justicia que la carga procesal sea del recurrente, cuando es el mismo órgano administrativo el que emitió y notificó la resolución y quien va a decidir sobre el recurso.

La necesidad de acompañar las pruebas documentales debe respetar lo dispuesto por el artículo 2, fracción VI de la LFDC, que considera derecho del contribuyente no aportar los documentos que ya se encuentren en poder de la autoridad actuante.

Prueba pericial

La modalidad de la prueba pericial en el recurso es que se desahoga con la mera presentación del dictamen. Por esta modalidad se presenta una fuente de riqueza procesal. La naturaleza jurídica de esta probanza es clara, es una opinión técnica, pero ¿pierde su característica de tal para convertirse en una prueba documental ante el TFF en caso de demanda ante este mismo órgano contra la resolución que recaiga al recurso? Esto se debe a que el ofrecimiento de la pericial ante dicho Tribunal obedece a reglas diferentes, como es primeramente el ofrecimiento y después su desahogo, el señalamiento de perito por la contraparte para admitir, en su caso, un perito tercero en discordia, situación que no se daría en el caso comentado. En mi opinión es una prueba técnica contenida en un documento y se deberá ofrecer como prueba documental que, si fue rebatida por la autoridad en la resolución al recurso perderá mucha de su fuerza probatoria y ameritará, en su caso, el ofrecimiento expreso de la prueba pericial con las reglas formales del procedimiento contencioso; pero si no fue rebatida por la autoridad esa probanza será una documental privada con gran valor probatorio.

Pruebas documentales en copias simples

Es un avance en la simplificación administrativa la posibilidad de ofrecer los documentos en copias simples sin demérito de la valoración de la prueba, por la posibilidad que tiene la autoridad de exigir la exhibición de los originales si duda de su veracidad. Si a la postre, después de resuelto el recurso con tales copias simples, se descubriera la falsedad de los mismos, es evidente la procedencia del juicio de lesividad, con las consecuencias penales que amerite.

Destaca por su importancia el último párrafo que permite el anuncio de pruebas adicionales a las ofrecidas en el recurso dentro de los 15 días posteriores a su interposición y que podrá presentarlas dentro de los 15 días siguientes a su anuncio. Esta facilidad procedimental otorgada al recurrente en nada perjudica a la autoridad y sí facilita la revisión en sede administrativa de las posibles irregularidades de la resolución recurrida.

A partir de 2021 se contempla expresamente que los documentos que se presenten en idioma distinto al español deberán acompañarse de su respectiva traducción. Antes se hacía igual pero por aplicación supletoria del artículo 271 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

124- CASOS DE IMPROCEDENCIA DEL RECURSO

Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente.

II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.

III. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.(2)

IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquéllos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

V. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

VI. Derogada

VII. Si son revocados los actos por la autoridad.

VIII. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.(2)

IX. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

Comentarios al artículo 124

Interés jurídico

En la fracción I se podría decir, en consonancia con las tesis reiteradas de los Tribunales, que se tiene interés jurídico cuando el recurrente sufre una lesión en su esfera jurídica causada por la resolución cuya revocación exige.

Resolución dictada en libertad de jurisdicción

La fracción II era denegatoria de justicia, porque no existía causa lógica que impidiera se impugnara nuevamente una resolución dictada en libertad de jurisdicción por la autoridad administrativa, ya sea porque se haya repuesto un procedimiento o se hayan valorado pruebas ignoradas, entre otros casos. A partir de 2004 ya se admite recurso de revocación contra resoluciones dictadas en cumplimiento de resolución dictada en otro recurso anterior.

Resoluciones dictadas por el TFF

El contenido de la fracción III es lógico, dada la característica de optativo que tiene el recurso.

Acto consentido

El acto consentido y sus consecuencias se ven en la fracción IV. El pago del crédito dentro del término de su impugnación no configura acto consentido, dada la redacción de esta fracción (ver "CREDITOS fiscales. Su pago por parte del contribuyente no implica su consentimiento ni que el recurso de inconformidad interpuesto en su contra resulte improcedente". TC del 18º C., Informe 1988, 3a.P. Vol. II, p. 1063. (Ver "PAGO DE CREDITO FISCAL. No hace improcedentes los recursos administrativos". RTFF. Año IV. No. 45. Septiembre de 1991. Pág. 34).

Actos conexos

La lógica de la fracción V obedece a la necesidad de evitar resoluciones contradictorias.

No se permite ampliación del recurso

En la fracción VI derogada a partir del año de 2004 se permitía la ampliación del recurso en los casos que establecía; hoy no se permite.

Revocación del acto

Respecto de la causal contenida en la fracción VII habría de considerarse si la revocación del acto se da para emitir otro, porque eso sería acudir a la práctica de absolución de la instancia prohibida por el artículo 23 de la CPEUM en materia penal. ¿Podría hacerse extensiva a la materia administrativa esta prohibición?

¿Tienen facultades las autoridades fiscales para revocar sus resoluciones equivocadas desfavorables para los particulares sin petición expresa de ellos en términos del artículo 36 del CFF? (Ver "CONTENCIOSO administrativo. Facultades de las autoridades. Deben estar expresamente establecidas en la ley". *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* . No. 54. 1er. TC del 8o. C. Junio 1991. Pág. 67).

Resolución dictada en procedimiento de resolución de controversias en un tratado para evitar la doble tributación

La fracción VIII contiene una causal de improcedencia del recurso que obedece a la misma lógica de las fracciones II y III.

Contra resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen créditos fiscales cuyos cobros están encomendados a México

No procederá el recurso de revocación en contra de estas resoluciones, según indica la fracción IX del artículo en comentario, lo que se antoja apegado a derecho, toda vez que

dichos créditos debieron haber sido impugnados por los interesados en el país de donde se originaron y con base en las disposiciones legales del país extranjero. Sin embargo, el juicio de amparo indirecto podría ser el medio de impugnación si se violaran las garantías individuales del interesado dentro de territorio nacional por autoridades mexicanas. Respecto de este tema, recordemos que México se ha adherido al Tratado de Estrasburgo (ver comentarios al artículo 4 de este Código).

124-A- CASOS EN QUE PROCEDE EL SOBRESEIMIENTO

Procede el sobreseimiento en los casos siguientes:

I. Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.

II. Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.

III. Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.

IV. Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

Comentarios al artículo 124-A

Hipótesis de sobreseimiento

Este artículo obedece a las reglas lógicas del proceso aplicadas a las del procedimiento administrativo. El sobreseimiento es el acto que concluye el recurso administrativo sin resolver los agravios.

125- OPCION ENTRE EL RECURSO DE REVOCACION O JUICIO ANTE EL TFJFA (ACTUALMENTE TFJA)

El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover, directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.(3) Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro; en el caso de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, el contribuyente podrá impugnar dicho acto, por una sola vez, a través de la misma vía.

Si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa,(3) la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la sala regional del Tribunal Fiscal(3) que conozca del juicio respectivo.

PROCEDIMIENTOS DE RESOLUCION DE CONTROVERSIAS PREVISTOS EN TRATADOS INTERNACIONALES

Los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos

por este Código. Los procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.(3)

Comentarios al artículo 125

Recurso optativo

Este dispositivo contiene la regla general de la característica de optativo que tiene el recurso de revocación y también da sus excepciones.

Las excepciones son:

a) Se debe intentar la misma vía elegida si se impugna un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro. Es decir, acudir al medio de defensa utilizado en contra del acto administrativo que sea antecedente o consecuente del nuevo acto en un claro intento de evitar resoluciones contradictorias. Lo que no se regula es el caso de que el medio de defensa primeramente utilizado haya concluido, pero como la norma no distingue se debe seguir la misma vía.

b) Existiendo resolución al recurso de revocación y combatida ante el TFF, el acto conexo debe seguir la misma vía procesal en caso de impugnación.

c) El artículo 175 del CFF contiene un supuesto que impide que el recurso sea optativo. Es el caso de la inconformidad en contra de la valuación de los bienes embargados y para efectos del remate que debe hacerse valer dentro de los 10 días siguientes. Es una regla especial aplicable en preferencia de la general, donde la general es la interposición optativa y la excepción es el agotamiento obligatorio ante la autoridad fiscal.

En esta norma se otorga la misma característica de optativos a los procedimientos para resolver controversias que se encuentren previstos en tratados para evitar la doble tributación en los que México es parte. Es el llamado “Procedimiento amistoso” en el modelo de tratado de la OCDE, y cuyos plazos de ejercicio son bastante largos, dentro de dos años para su inicio en el caso de Canadá, o dentro de cuatro años y medio en el de Estados Unidos. Lo que vale la pena resaltar es la posibilidad de llevar a cabo estos procedimientos de resolución de controversias aun cuando hayan sido resueltos los medios de defensa ordinarios en contra de los intereses de los contribuyentes; se llega a esta conclusión por la referencia que el artículo en comentario hace respecto de que podrán ser solicitados con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios ordinarios de defensa. Pero debemos observar que será intentado contra el acto original de la autoridad que viole el Tratado, no contra la resolución dictada a los medios ordinarios de defensa. No encuentro otra explicación, dada la redacción de la última frase del artículo.

126- ACTOS CONTRA LOS QUE NO PROCEDE EL RECURSO DE REVOCACION

El recurso de revocación no procederá contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

Comentarios al artículo 126

Compañías de fianzas sin derecho al recurso

Es otra causa de improcedencia del recurso. Esta disposición permite a las compañías de fianzas su defensa directa ante el TFJA. Es claro que se intenta evitar la utilización del recurso para prolongar la posibilidad del cobro de la reclamación a favor del fisco federal.

127- VIOLACIONES COMETIDAS ANTES DEL REMATE

Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate, sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, salvo que se trate de actos de ejecución sobre dinero en efectivo, depósitos en cuenta abierta en instituciones de crédito, organizaciones auxiliares de crédito o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, así como de bienes legalmente inembargables o actos de imposible reparación material, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo.

Comentarios al artículo 127

Procedencia del recurso contra violaciones incurridas antes del remate

Esta disposición establece el momento de procedencia del recurso de revocación en contra de actos ilegales dentro del PAE y sólo se puede hacer valer hasta el momento de la convocatoria de remate.

Es de concluir que esta norma atiende al PAE como un todo, como a un procedimiento que no se debe desmembrar, evitando con ello dilaciones en el procedimiento.

En los casos de actos de ejecución sobre dinero en efectivo, depósitos en cuenta abierta en instituciones de crédito, organizaciones auxiliares de crédito o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o sobre bienes legalmente inembargables, o de actos de imposible reparación material, se podrá interponer el recurso dentro del plazo de 10 días contados a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o la del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo.

Si no existieran estas excepciones el daño al patrimonio del contribuyente sería enorme.

128- PLAZO PARA HACER VALER EL RECURSO POR TERCEROS CON DERECHOS SOBRE LOS BIENES

El tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer el recurso de revocación en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal. El tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, lo hará valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

Comentarios al artículo 128

Tercería excluyente de dominio

Si el propietario o titular no hace valer el recurso en estos plazos, perderá el derecho de propiedad sobre los bienes y no tendrá derecho al producto de su remate. En estas hipótesis toma vigencia plena el tema constitucional de los terceros extraños al procedimiento que pueden verse privados de sus bienes, por lo que procede plenamente al juicio de amparo indirecto que, sin duda alguna, es más efectivo que el recurso de revocación.

SECCION II DE LA IMPUGNACION DE LAS NOTIFICACIONES

129- DEROGADO

Comentarios al artículo 129

Este dispositivo contenía la impugnación a las notificaciones en el ámbito administrativo; se entiende que se combatirán en el texto del propio recurso.

SECCION III DEL TRAMITE Y RESOLUCION DEL RECURSO

130- PRUEBAS QUE SE ADMITEN EN EL RECURSO

En el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

PRUEBAS ADICIONALES

Cuando el recurrente anuncie que exhibirá las pruebas en los términos de lo previsto por el último párrafo del artículo 123 de este Código, tendrá un plazo de quince días para presentarlas, contado a partir del día siguiente al de dicho anuncio.

EXHIBICION DE DOCUMENTOS Y PRACTICA DE DILIGENCIAS

La autoridad que conozca del recurso, para un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los mismos, así como ordenar la práctica de cualquier diligencia.

PRUEBA PLENA

Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en

documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

VALORACION DE PRUEBAS

Cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración, se estará a lo dispuesto por el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad.

Si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades adquieren convicción distinta acerca de los hechos materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en este artículo, debiendo en ese caso fundar razonadamente esta parte de su resolución.

DISPOSICIONES APLICABLES AL TRAMITE, DESAHOGO Y VALORACION DE LAS PRUEBAS

Para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, serán aplicables las disposiciones legales que rijan para el juicio contencioso administrativo federal, a través del cual se puedan impugnar las resoluciones que pongan fin al recurso de revocación, en tanto no se opongan a lo dispuesto en este Capítulo.

Comentarios al artículo 130

Destaca por su importancia en la defensa del contribuyente la posibilidad de ofrecer nuevas pruebas dentro de los 15 días siguientes al anuncio de pruebas adicionales a las presentadas en el recurso y su presentación dentro de los 15 días siguientes, además de que permite a la autoridad facilitarle la revisión en sede administrativa de las resoluciones recurridas.

Reglas de valoración de las pruebas

Para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas se hace remisión expresa a las reglas contenidas en el juicio contencioso administrativo y éste a su vez a las del CFPC.

Prueba testimonial no es aceptada

No se entiende la prohibición de la prueba testimonial en este procedimiento, menos aun cuando los actos recurridos tengan como origen un procedimiento de auditoría en donde los testigos son parte esencial. El particular deberá ponderar la importancia de esta probanza para llegar a la verdad jurídica en el asunto que plantea, y si es muy alta entonces deberá ignorar al recurso de revocación y optar por acudir directamente al procedimiento contencioso administrativo que sí la admite.

Pruebas en medios electrónicos

Se incorporan expresamente como pruebas a los documentos digitales; se les acepta como documentos públicos y en consecuencia con efectos de prueba plena a aquellos que ostenten la Firma Electrónica Avanzada o sello digital, y para aquellos documentos digitales que no los ostenten se remite su valoración a lo dispuesto por el artículo 210-A del CFPC que textualmente dispone:

> **210-A.** Se reconoce como prueba la información generada o comunicada que conste en medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.
>
> Para valorar la fuerza probatoria de la información a que se refiere el párrafo anterior, se estimará primordialmente la fiabilidad del método en que haya sido generada, comunicada, recibida o archivada y, en su caso, si es posible atribuir a las personas obligadas el contenido de la información relativa y ser accesible para su ulterior consulta.
>
> Cuando la ley requiera que un documento sea conservado y presentado en su forma original, ese requisito quedará satisfecho si se acredita que la información generada, comunicada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, se ha mantenido íntegra e inalterada a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva y ésta puede ser accesible para su ulterior consulta.
>
> Mientras no se perfeccionó la Firma Electrónica Avanzada, el contribuyente estuvo expuesto a inseguridad jurídica puesto que a él le tocaba probar la fiabilidad del sistema utilizado por el Gobierno Federal. A partir de 2005 se desarrolló esta firma y se garantizó la fiabilidad de la prueba.

131- TERMINO PARA DICTAR Y NOTIFICAR LA RESOLUCION

La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

PRESUNTA CONFIRMACION DEL ACTO IMPUGNADO

El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

Comentarios al artículo 131

Resolución confirmatoria ficta

Este artículo contempla el plazo de tres meses como el máximo para resolver el recurso. Si se excede puede configurarse la resolución confirmatoria ficta, que no es la resolución negativa ficta del artículo 37 de este Código. Las dos figuras tienen el mismo origen pero son diferentes. Y es así porque de producirse el silencio de la autoridad al término del plazo que

tiene para resolver el recurso de revocación, la resolución recurrida ha quedado confirmada en su validez (si el particular no desea esperar por la resolución expresa). Tiene interés procesal efectuar la distinción entre las dos figuras porque en el procedimiento contencioso administrativo se dan reglas para considerar resolución impugnada a la negativa ficta (artículos 15, fracción IV y 17, fracción I de la LFPCA), pero no se dan para la confirmatoria ficta, aunque es práctica reiterada de las Salas del TFJFA darle trámite de negativa ficta. Hace falta una reforma a la LFPCA para precisar este asunto.

132- FUNDAMENTACION DE LA RESOLUCION

La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando se trate de agravios que se refieran al fondo de la cuestión controvertida, a menos que uno de ellos resulte fundado, deberá examinarlos todos antes de entrar al análisis de los que se planteen sobre violación de requisitos formales o vicios del procedimiento.

La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente.

La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y, si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente. Asimismo, en dicha resolución deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo. Cuando en la resolución se omita el señalamiento de referencia, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el juicio contencioso administrativo.

Comentarios al artículo 132

Resolución fundada en derecho

La frase “la resolución del recurso se fundará en derecho” tiene connotaciones muy amplias, toda vez que se refiere a la obligación del “juzgador” administrativo de respetar el sistema jurídico mexicano con todo lo que ello representa, fundando y motivando su resolución, pudiendo aplicar los principios generales del Derecho a falta de norma expresa.

Prohibición de variar la *litis*

El examinar todos y cada uno de los agravios hechos valer, con facultad incluso de invocar hechos notorios, le impide variar la *litis* o mejorar la motivación de la resolución recurrida.

Examen de todos los agravios de fondo

A fin de evitar reenvíos del expediente se obliga a la autoridad revisora a analizar de manera prioritaria los agravios de fondo, y sólo si son improcedentes, analizará los de forma o procedimiento.

Suplencia en la deficiencia de la queja

Existe la suplencia de la deficiencia de la queja en los casos de ilegalidad manifiesta, y aunque la ley lo dispone como una opción de la autoridad, a mi juicio es una obligación. Las autoridades están para cumplir y hacer cumplir la ley, incluso a sí mismas, por lo que sólo quedaría tratar de describir lo que es una manifiesta ilegalidad en cada caso concreto, para que sean en definitiva los Tribunales quienes lo decidan. Semánticamente lo ilegal es lo contrario a derecho (concepción objetiva) y manifiesto es lo que a simple vista o por sentido común se puede apreciar (concepción subjetiva).

No existe revocación de oficio

No existe revocación de oficio, por lo que lo no impugnado no se puede revocar. Sin embargo, esto no puede llevar al extremo de olvidar el principio de derecho de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal; si los recargos o las multas no fueron impugnados, sólo el crédito principal y éste es revocado, es antijurídico interpretar que aquéllos conservan su validez.

Obligación de informar del plazo para interponer medio de defensa

En la resolución que se dicte al recurso de revocación deberá señalarse el plazo para interponer la defensa ante el TFJA, so pena de duplicación del plazo para su interposición. Esta disposición es coincidente con la del artículo 23 de la LFDC que dispone lo mismo.

133- SENTIDO DE LA RESOLUCION

La resolución que ponga fin al recurso podrá:

I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.

II. Confirmar el acto impugnado.

III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.

IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.

V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.

Efecto modificatorio de la resolución

Por estar ante la presencia de un acto administrativo como lo es la resolución que recae al recurso, es importante comentar la fracción V que faculta a la autoridad a modificar el acto recurrido o dictar uno nuevo que lo sustituya. Esta es una facultad pocas veces ejercida en la práctica administrativa, dada la especialización de cada una de las áreas en que se divide la administración tributaria, pero permite observar el principio de autotutela que rige en los recursos administrativos. La autotutela es la oportunidad que se da a la administración pública de corregir sus propios actos y ajustarlos a la legalidad que deben contener.

Tiene además trascendencia procesal (contra el interés del recurrente) porque la autoridad tiene la oportunidad de mejorar la motivación de la resolución recurrida con el fácil expediente de modificarla en el mismo acto de resolución o en el dictado de una nueva. Las consecuencias vinculatorias de la nueva resolución para el contribuyente son innegables y dan lugar a una rica variedad de hipótesis de impugnación que van desde la competencia de la autoridad emisora de la nueva resolución hasta el estudio de la caducidad de sus facultades, en caso de que hubiera operado.

Nulidad lisa y llana

Si se deja sin efectos el acto impugnado por incompetencia de la autoridad que lo emitió, la resolución dictada en el recurso declarará la nulidad lisa y llana, lo que permitirá a la autoridad competente emitir la resolución o reiniciar el procedimiento.

133-A- OBLIGACION DE LAS AUTORIDADES DE CUMPLIR LAS RESOLUCIONES DICTADAS

Las autoridades fiscales que hayan emitido los actos o resoluciones recurridas, y cualesquiera otra autoridad relacionada, están obligadas a cumplir las resoluciones dictadas en el recurso de revocación, conforme a lo siguiente:

I. Cuando se deje sin efectos el acto o la resolución recurrida por un vicio de forma, éstos se pueden reponer subsanando el vicio que produjo su revocación. Si se revoca por vicios del procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.

a) Si tiene su causa en un vicio de forma de la resolución impugnada, ésta se puede reponer subsanando el vicio que produjo su revocación; en el caso de revocación por vicios de procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo.

En ambos casos, la autoridad que deba cumplir la resolución firme cuenta con un plazo de cuatro meses para reponer el procedimiento y dictar una nueva resolución definitiva, aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 de este Código.

En el caso previsto en el párrafo anterior, cuando sea necesario realizar un acto de autoridad en el extranjero o solicitar información a terceros para corroborar datos relacionados con las operaciones efectuadas con los contribuyentes, en el plazo de tres meses no se contará el tiempo transcurrido entre la petición de la información o de la

realización del acto correspondiente y aquél en el que se proporcione dicha información o se realice el acto. Igualmente, cuando en la reposición del procedimiento se presente alguno de los supuestos de suspensión a que se refiere el artículo 46-A de este Código, tampoco se contará dentro del plazo de tres meses el periodo por el que se suspende el plazo para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete, previsto en dicho precepto, según corresponda, sin que dicho plazo pueda exceder de 5 años contados a partir de que se haya emitido la resolución.

Si la autoridad tiene facultades discrecionales para iniciar el procedimiento o para dictar un nuevo acto o resolución en relación con dicho procedimiento, podrá abstenerse de reponerlo, siempre que no afecte al particular que obtuvo la revocación del acto o resolución impugnada.

Los efectos que establece esta fracción se producirán sin que sea necesario que la resolución del recurso lo establezca, aun cuando la misma revoque el acto o resolución impugnada sin señalar efectos.

b) Cuando la resolución impugnada esté viciada en cuanto al fondo, la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto. En ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución impugnada ni puede dictarse después de haber transcurrido cuatro meses, aplicando en lo conducente lo establecido en el segundo párrafo siguiente al inciso a) que antecede.

Para los efectos de este inciso, no se entenderá que el perjuicio se incrementa cuando se trate de recursos en contra de resoluciones que determinen obligaciones de pago que se aumenten con actualización por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país o con alguna tasa de interés o recargos.

Cuando se interponga un medio de impugnación, se suspenderá el efecto de la resolución hasta que se dicte la sentencia que ponga fin a la controversia.

Los plazos para cumplimiento de la resolución que establece este artículo, empezarán a correr a partir del día hábil siguiente a aquél en el que haya quedado firme la resolución para el obligado a cumplirla.

II. Cuando se deje sin efectos el acto o la resolución recurrida por vicios de fondo, la autoridad no podrá dictar un nuevo acto o resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto o una nueva resolución. En ningún caso el nuevo acto o resolución administrativa puede perjudicar más al actor que el acto o la resolución recurrida.

Para los efectos de esta fracción, no se entenderá que el perjuicio se incrementa cuando se trate de recursos en contra de resoluciones que determinen obligaciones de pago que se aumenten con actualización por el simple transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país o con alguna tasa de interés o recargos.

Cuando se interponga un medio de impugnación, se suspenderá el efecto de la resolución recaída al recurso hasta que se dicte la sentencia que ponga fin a la controversia. Asimismo, se suspenderá el plazo para dar cumplimiento a la resolución cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.

(Tercer párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Los plazos para cumplimiento de la resolución que establece este artículo empezarán a correr a partir de que hayan transcurrido los treinta días para impugnarla, salvo que el contribuyente demuestre haber interpuesto medio de defensa.

Comentarios al artículo 133-A

Lo dispuesto por el artículo en comentario era una necesidad para otorgar certeza jurídica a los recurrentes de que lo resuelto va a ser cumplido obligatoriamente, lo cual no sucedía en la práctica, toda vez que las autoridades emisoras del acto revocado no se ajustaban necesariamente a la resolución, primero porque la autoridad que resuelve no es superior jerárquico de quien emite el acto, y segundo, por la falta de una disposición como la presente que le obligara a cumplir so pena de responsabilidad oficial.

Por muchas razones esta disposición es digna de alabarse, destacando dos puntos novedosos: el primero que consiste en que la autoridad emisora del acto revocado puede no volverlo a emitir (si se trata de facultades discrecionales) siempre y cuando indemnice al particular afectado por los daños y perjuicios que le ocasione con tal abstención, y segundo, el reconocimiento del principio de derecho de que el que aboga por sí mismo (mediante un recurso o juicio) no puede verse más afectado por haberlo hecho, que es la consagración del principio *non reformatio in peius* .

Por otro lado, hago notar que por lo que hace a resoluciones de fondo, la fracción II repite lo señalado en la fracción I, inciso b), lo cual es un error de técnica legislativa.

Plazo para cumplir con la resolución

La norma que establece el plazo de cuatro meses para acatar la resolución se ha convertido en una norma sin sanción, dado que la Segunda Sala de la SCJN resolvió sentar jurisprudencia en el sentido de que el cumplimiento extemporáneo de lo determinado en el recurso de revocación no puede llevar, por esa circunstancia, a la invalidez de los actos que emitan las autoridades fiscales en acatamiento de aquél (Tesis por contradicción 2a./J.8/2003, *Semanario Judicial de la Federación* . Febrero de 2003, “Revocación. El cumplimiento extemporáneo de lo determinado en ese recurso, no puede llevar, por esta única circunstancia, a sostener la invalidez de los actos que emitan las autoridades fiscales en acatamiento de aquél”). Sin embargo, desde el año de 2003, fecha del dictado de la Tesis, esta norma ha sufrido reformas posteriores, por lo que podría ser inaplicable.

Existieron criterios del TFF, hoy TFJFA, en el sentido de que el incumplimiento que nos ocupa generaba una “caducidad especial” haciendo inválida la resolución emitida fuera del plazo, criterios rebasados por el de la SCJN, que he dejado señalado. (Como antecedente meramente histórico se recomienda ver “PLAZO para cumplimentar la resolución recurrida. Constituye una facultad reglada”. RTFF No. 13. Agosto de 1999. Págs. 86 y 87. Ver también “PLAZO para cumplimentar la resolución recurrida.- Es independiente del de caducidad”. RTFF. Año XI. No. 127. Julio de 1998. Págs. 132 a 141). Por otra parte, si la autoridad cumple en tiempo con lo ordenado en la resolución recaída al recurso, podrá hacerlo válidamente aunque haya operado la caducidad de sus facultades o haya transcurrido el plazo para concluir la auditoría.

SECCION IV

DEL TRAMITE Y RESOLUCION DEL RECURSO DE REVOCACION EXCLUSIVO DE FONDO

133-B- RECURSO DE REVOCACION EXCLUSIVO DE FONDO

(4) El recurso de revocación previsto en este Capítulo podrá tramitarse y resolverse conforme al procedimiento especializado previsto en esta Sección cuando el recurrente impugne las resoluciones definitivas que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y la cuantía determinada sea mayor a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización, elevada al año, vigente al momento de la emisión de la resolución impugnada.

En lo no previsto en la presente Sección, se aplicarán las demás disposiciones señaladas en este Capítulo, observando los principios de oralidad y celeridad.

Comentarios al artículo 133-B

Nueva modalidad de defensa. Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo

La reforma al CFF que entró en vigor el 26 de febrero de 2017 incorporó una modalidad al recurso de revocación que, a mi juicio, implicó perfeccionamiento de dicho medio de defensa, denominado Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo (RREF), llamado así porque no va a dilucidar argumentos de forma, sólo y exclusivamente los argumentos que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa; es una reforma “espejo” con la del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo que se llevará ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, según adición sufrida en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo en el mismo año.

La reforma, que partió de una iniciativa de diputados, puede marcar una importante diferencia con el tradicional recurso de revocación si se otorga a los funcionarios suficiente independencia de criterio para resolver sin sujeción a los criterios sostenidos por las autoridades tributarias, a fin de que funcione realmente como una forma de autotutela o autocontrol de ellas mismas; si esto no ocurre, difícilmente será de utilidad esta modalidad de defensa.

Los recursos que estén pendientes de resolver a la fecha en que entró en vigor esta reforma, pudieron solicitar se resolvieran en términos del nuevo articulado si lo hubieran solicitado dentro de los 10 días naturales a su entrada en vigor, es decir, a más tardar el 8 de marzo de 2017.

Procedencia del RREF

De la lectura que se hace a este numeral se desprende que sólo procederá cuando se determine un crédito fiscal derivado de una revisión de escritorio o gabinete, una visita domiciliaria de auditoría o una revisión electrónica, lo que excluye de su conocimiento, entre otras, a aquellas resoluciones que sólo disminuyan pérdidas fiscales o nieguen devoluciones (porque no se determinan créditos fiscales).

Pueden existir casos en los que los créditos fiscales determinados en esas resoluciones, adicionales a las hipótesis mencionadas y, creo, para evitar la división de la continencia de la causa, que procederá entonces el recurso motivo de estos comentarios. Es el caso de que además de la reducción de pérdidas fiscales se determine crédito por concepto de IVA, o en el caso de negativa de devolución conlleve una determinación de crédito fiscal.

A la fecha de redacción de este comentario, la UMA equivalía a $75.49 (DOF 10-I-2017), por lo que el crédito fiscal debe ser de $5’510,770 en adelante (más de 200 UMAS).

Principio de oralidad

Se regirá por el principio de oralidad en dos circunstancias, la primera cuando el recurrente solicite una audiencia para ser escuchado, lo que permitirá la proximidad del contribuyente con la autoridad que va a resolver, y la segunda, a discreción del resolutor, cuando necesite que el perito responda dudas o cuestionamientos que le formule.

Principio de celeridad

Aun cuando se hace mención que el RREF se regirá por el principio de celeridad, no se señala plazo especial para que se resuelva, por lo que estará a los plazos generales. Se consigue celeridad en la forma de presentar la prueba pericial acompañando el dictamen, pero es igual que en el recurso tradicional.

133-C- ELECCION QUE NO SE PODRA VARIAR

El promovente que haya optado por el recurso de revocación exclusivo de fondo no podrá variar su elección.

CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS DE PROCEDENCIA

Antes de admitir a trámite el recurso de revocación exclusivo de fondo, la autoridad deberá verificar que se cumplan los requisitos de procedencia y que no se configure alguna causal de sobreseimiento de conformidad con lo previsto en los artículos 18, 121, 122, 123, 124, 124-A y 126 de este Código.

AGRAVIOS QUE SE PODRAN HACER VALER

El promovente sólo podrá hacer valer agravios que tengan por objeto resolver exclusivamente sobre el fondo de la resolución que se recurre, sin que obste para ello que la misma se encuentre motivada en el incumplimiento total o parcial de los requisitos exclusivamente formales o de procedimiento establecidos en las disposiciones jurídicas aplicables.

AGRAVIO DE FONDO

Para los efectos del recurso de revocación exclusivo de fondo, se entenderá como agravio de fondo aquel que se refiera al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, respecto de las contribuciones revisadas que pretendan controvertir conforme a alguno de los siguientes supuestos:

I. Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas.

II. La aplicación o interpretación de las normas jurídicas involucradas.

III. Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al contribuyente, respecto del incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten y trasciendan al fondo de la resolución recurrida.

IV. La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en las fracciones anteriores.

Comentarios al artículo 133-C

Fases procedimentales

Este medio de defensa va a tener fases procedimentales que el recurso tradicional no tiene, como son la admisión, la audiencia oral, la audiencia especial oral del perito y el desahogo de prueba pericial a cargo de perito distinto. Todas deberán notificarse.

En un evidente error de técnica jurídica, se menciona que antes de admitir el recurso se deberá analizar si no hay causales de sobreseimiento, siendo que no se puede sobreseer un recurso que aún no ha iniciado.

Violaciones de fondo

Son violaciones de fondo las que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, congruente con el primer párrafo del artículo 5 del mismo CFF.

Supuestos de controversia

Los supuestos que menciona son típicos en cualquier controversia; el que llama poderosamente la atención es el referido a los efectos que le haya atribuido la autoridad emisora al contribuyente, respecto del incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten y trasciendan al fondo de la resolución recurrida, que ameritará comentarios más extensos en el artículo 133-G.

Este solo supuesto de controversia justifica la existencia del RREF, toda vez que permitirá someter a escrutinio administrativo los injustos efectos en la causación del tributo que ocasionan los innumerables requisitos de control formal que contienen las disposiciones fiscales.

133-D- RECURSO DE REVOCACION EXCLUSIVO DE FONDO

El escrito de interposición del recurso de revocación exclusivo de fondo, deberá satisfacer los requisitos previstos en los artículos 18 y 122 de este Código y señalar además:

I. La manifestación expresa de que se opta por el recurso de revocación exclusivo de fondo.

II. La expresión breve y concreta de los agravios de fondo que se plantean.

III. El señalamiento del origen del agravio, especificando si este deriva de:

a) La forma en que se apreciaron los hechos u omisiones revisados;

b) La interpretación o aplicación de las normas involucradas;

c) Los efectos que le atribuyeron al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de los requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan el fondo de la controversia;

d) Si cualquiera de los supuestos anteriores son coincidentes;

e) Si requiere el desahogo de una audiencia para exponer las razones por las cuáles considera le asiste la razón, en presencia de la autoridad administrativa competente para resolver el recurso de revocación exclusivo de fondo y de la autoridad que emitió la resolución recurrida.

DOCUMENTOS A ADJUNTAR

El promovente deberá adjuntar al escrito en que se promueva el recurso de revocación exclusivo de fondo, los mismos documentos que prevé el artículo 123 del presente Código, observando las modalidades para las pruebas documentales que contiene dicho precepto legal, debiendo relacionar expresamente las pruebas que ofrezca con los hechos que pretende acreditar a través de las mismas.

CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS OMITIDOS

Cuando se omita alguno de los requisitos que debe contener el escrito de interposición del recurso de revocación exclusivo de fondo, se requerirá al promovente para que cumpla con dichos requisitos dentro del plazo de cinco días contados a partir de que surta efectos la notificación del citado requerimiento. De no hacerlo o si se advierte que únicamente se plantean agravios relativos a cuestiones de forma o procedimiento, el recurso de revocación se tramitará de forma tradicional.

AGRAVIOS QUE SE TENDRAN POR NO FORMULADOS

En el caso de que el promovente, una vez que optó por el recurso de revocación exclusivo de fondo, formule en su escrito de promoción agravios de fondo y forma o procedimiento, estos dos últimos se tendrán por no formulados y sólo se resolverán los agravios de fondo.

OFICIO DE ADMISION DEL RECURSO

Si el promovente satisface los requisitos que debe contener la promoción del recurso de revocación exclusiva de fondo, la autoridad encargada de la resolución del mismo emitirá el oficio a través del cual se tenga por admitido el recurso.

Comentarios al artículo 133-D

Requisitos específicos que debe contener el escrito del RREF

El señalamiento de los requisitos que en este numeral se dispone, hace la diferencia con el recurso tradicional.

En este numeral se dispone que el RREF sea opcional; la obligación de esgrimir agravios de fondo y la prohibición de formular consideraciones de corte formal, por ejemplo,

incompetencia de la autoridad, actas sin testigos, órdenes de visita domiciliaria sin mencionar su objeto, falta de fundamento o motivo, etcétera (no confundir con requisitos formales de control, por ejemplo, CFDI sin fecha, pagos con cheques sin la leyenda para abono en cuenta del beneficiario, etc., que sí son motivo de escrutinio); el señalamiento del origen del agravio; el desahogo de la audiencia oral.

Llama la atención la omisión de regular la prueba testimonial y su desahogo en una audiencia oral. Sin embargo, creo que por la aplicación permitida de los artículos que regulan el recurso tradicional y con el principio de oralidad, según el numeral 133-B, podría subsanarse la deficiencia, atendiendo al último párrafo del artículo 129 que permite anunciar pruebas adicionales.

Notificación del acuerdo admisorio

Se indica que la autoridad emitirá un oficio indicando la admisión del RREF, lo que implica su notificación, circunstancia no existente en la práctica del recurso tradicional.

133-E- DESAHOGO MEDIANTE AUDIENCIA

En el caso de que el contribuyente en su escrito de promoción del recurso de revocación exclusivo de fondo, manifieste que requiere del desahogo de una audiencia para ser escuchado por la autoridad encargada de emitir la resolución del recurso respectivo, ésta deberá tener verificativo a más tardar dentro de los veinte días hábiles siguientes a aquel en que se emitió el oficio que tiene por admitido el recurso de revocación exclusivo de fondo, señalando en el mismo día, hora y lugar para su desahogo.

VERIFICATIVO DE LA AUDIENCIA

La audiencia tendrá verificativo en las instalaciones de la autoridad administrativa que resolverá el recurso de revocación exclusivo de fondo, encontrándose presente la autoridad emisora de la resolución recurrida y el promovente.

INASISTENCIA DEL PROMOVENTE

En caso de inasistencia del promovente, la audiencia respectiva no se podrá volver a programar, emitiéndose la lista de asistencia respectiva, que deberá ser integrada al expediente del recurso, excepto cuando el promovente con cinco días de anticipación a la fecha de la audiencia solicite se fije nuevo día y hora para su celebración, la cual deberá llevarse a cabo dentro de los cinco días siguientes a la primer fecha. La autoridad emisora de la resolución recurrida no podrá dejar de asistir a la audiencia ni solicitar se vuelva a programar la misma para lo cual, en su caso, podrá ser suplido en términos de las disposiciones administrativas aplicables.

Comentarios al artículo 133-E

Audiencia oral

Junto con los argumentos de fondo, la audiencia oral hace la diferencia específica del RREF con el recurso tradicional.

Esta audiencia permitirá la proximidad del contribuyente con la autoridad resolutora, donde en presencia de la autoridad emisora de la resolución recurrida, será escuchado en sus planteamientos de fondo esgrimidos en su escrito inicial. La necesidad de ser escuchado en la audiencia es para entablar diálogo con las autoridades y aclarar los hechos o los criterios con mayor amplitud.

El éxito o fracaso de esta audiencia dependerá en mucho de la actitud de la autoridad, puesto que si sólo escucha al contribuyente –como dice la norma– sin interactuar con él en forma propositiva, habrá sido inútil. Será un monólogo entre sordos.

133-F- DICTAMEN PERICIAL COMO PRUEBA DOCUMENTAL

En el supuesto de que el promovente acompañe al escrito de promoción del recurso de revocación exclusivo de fondo como prueba documental el dictamen pericial, la autoridad administrativa que resolverá el recurso tendrá la más amplia facultad para valorar no sólo la idoneidad y el alcance del referido dictamen exhibido, sino también la idoneidad del perito emisor, pudiendo citar al mismo a fin de que en audiencia especial, misma que se desahogará en forma oral, responda las dudas o los cuestionamientos que se le formulen, para ello el perito será citado con un plazo mínimo de cinco días anteriores a la fecha fijada para la audiencia.

FACULTADOS PARA ACUDIR A LA AUDIENCIA

En el desahogo de la audiencia respectiva podrá acudir, tanto el promovente como la autoridad emisora de la resolución impugnada, para efectos de ampliar el cuestionario respectivo o en el caso de la autoridad, formular repreguntas.

DESAHOGO DE OTRA PRUEBA PERICIAL A CARGO DE UN PERITO DISTINTO

De conformidad con el artículo 130, cuarto párrafo de este Código, la autoridad que emitirá la resolución al recurso de revocación exclusivo de fondo podrá, para tener un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, ordenar el desahogo de otra prueba pericial a cargo de un perito distinto y la valoración de ambos dictámenes periciales atenderá únicamente a razones técnicas referentes al área de especialidad de los peritos.

Comentarios al artículo 133-F

Prueba pericial

Sí abona a la celeridad procesal que se permita tener por desahogada la prueba pericial con el dictamen rendido, evitando la pérdida de tiempo de citarlo para que acepte el cargo y darle un plazo para emitir su dictamen. El escrito que contenga el recurso deberá ser acompañado con el dictamen ya rendido, lo que implica para el recurrente la carga procesal de buscar al perito idóneo y que éste estudie y emita el dictamen dentro del término de los 30 días que se tienen para interponer el recurso.

Creemos que en el escrito del recurso se deberá desplegar el interrogatorio que resolvió el perito a fin de llevar mejor convicción de idoneidad al resolutor.

133-G- SENTIDO DE LA RESOLUCION DEL RECURSO DE REVOCACION EXCLUSIVO DE FONDO

La resolución del recurso de revocación exclusivo de fondo se emitirá en el sentido de confirmar el acto impugnado, dejar sin efectos el mismo, modificarlo o dictar uno nuevo que lo sustituya, en términos de lo dispuesto por el artículo 133, fracciones II, IV y V de este Código. La resolución será favorable al promovente cuando:

RESOLUCION FAVORABLE

I. Los hechos u omisiones que dieron origen al acto impugnado no se produjeron;

II. Los hechos u omisiones que dieron origen al acto impugnado fueron apreciados por la autoridad en forma indebida;

III. Las normas involucradas fueron incorrectamente interpretadas o mal aplicadas, o

IV. Los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.

Para el cumplimiento de las resoluciones del recurso de revocación exclusivo de fondo, será aplicable lo dispuesto en el artículo 133-A de este Código.

Comentarios al artículo 133-G

La resolución puede confirmar la validez del acto impugnado, o revocarlo dejándolo sin efectos, modificándolo o dictando uno nuevo; puede observarse que la resolución “para efectos”, tan común en el recurso tradicional, no está contemplada aquí, esto obedece a que no habrá argumentos de forma que impliquen un reenvío a la autoridad emisora del acto y que quien debe formular la resolución sustituta, en su caso, será el propio órgano que resolvió.

Ahora bien, la resolución será favorable al recurrente en las hipótesis que señala en sus cuatro fracciones, que no tienen mayor dificultad en su comprensión y no ameritan mayor comentario, excepción hecha de las fracciones III y IV.

La III consiste en declarar la invalidez de la resolución impugnada cuando las normas hayan sido incorrectamente interpretadas o mal aplicadas, que es la típica resolución de fondo, sólo amerita repetir lo dicho en el artículo 133-B respecto de la libertad de criterio que debe tener el funcionario resolutor a fin de que pueda resolver sin estar sujeto a los criterios internos de la institución; si no es así y sólo los vuelve a aplicar, habrá sido inútil esta nueva modalidad del recurso.

La causal contenida en la fracción IV sí amerita un comentario más extenso por el enorme avance en materia del derecho a la aplicación justa de las normas sustantivas cuya esencia se ve afectada por requisitos de mero control, y consiste en declarar la invalidez de la

resolución impugnada cuando los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.

La redacción de esta causal es de difícil comprensión hasta que se conoce su origen. Este no se encuentra en la Exposición de Motivos ni del Ejecutivo ni del Congreso, sino en criterios de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) que ha aplicado en consultas o controversias en sus intervenciones a favor de los contribuyentes.

Véase este criterio de PRODECON:

> **3/2013/CTN/CS-SPDC (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 12/04/2013) REQUISITOS FORMALES. LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE SU OMISION, O BIEN, DE SU CUMPLIMIENTO EXTEMPORANEO SON DERROTABLES CUANDO LA PERDIDA DEL DERECHO DE FONDO QUE OCASIONA SE VUELVE NOTORIAMENTE DESPROPORCIONADA.** La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima que **si bien los requisitos formales establecidos por las normas tributarias para poder ejercer los derechos o gozar de las deducciones y exenciones respectivas, son, sin duda, relevantes,** lo cierto es que de la interpretación pro persona que mandata el nuevo texto del artículo 1 constitucional, así como de los principios que rigen esos derechos, consistentes en la universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; así como también, del mandato contenido en el artículo 31, fracción IV, de la propia Carta Magna, se desprende que los contribuyentes sólo están obligados a tributar en la medida de su capacidad contributiva. Por lo tanto, esta Procuraduría, como defensor no jurisdiccional de derechos fundamentales de los pagadores de impuestos considera que debe valorarse en cada caso si la omisión del requisito formal alcanza para sancionar con la pérdida del derecho de fondo; máxime cuando ésta consiste en presumir la actualización de un hecho imponible, que del análisis de las propias circunstancias particulares del caso se advierte que jamás fue realizado por la contribuyente, y la autoridad, no niega ese extremo.
>
> Criterio que fue sustentado en: Recomendación 6/2011, Recomendación 29/2012, Recomendación 1/2014, Consulta número 54-II-A/2012, Consulta número 3-II-B/2013 visible en www.prodecon.gob.mx/Documentos/CriteriosNSAJ

Ahora este criterio se eleva a agravio legal que puede ser argumentado por los contribuyentes en el recurso de revocación que nos ocupa (y en el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa).

La importancia radica en que los requisitos de control establecidos en las leyes fiscales son de aplicación estricta y pueden derivar en daños incalculables para los contribuyentes por su solo incumplimiento total, parcial o extemporáneo.

Estos requisitos de control son innumerables y se encuentran en todas las leyes fiscales, como la del ISR, IVA, IESPYS o CFF, que no atienden a la causación del tributo sino a su

control; pongamos ejemplos para visualizar su magnitud:

Emitir cheques con la leyenda para abono en cuenta del contribuyente; si se omite no será deducible el gasto para el ISR ni acreditable el IVA. Sin embargo, si se demuestra que el beneficiario del cheque lo depositó en su cuenta bancaria o lo registró como ingreso gravable, sería injusto no aceptar su deducción o su acreditamiento.

O que se tienen declaradas pérdidas fiscales y no se aplican en la declaración del ejercicio siguiente pudiendo haberla hecho, pero se hace en una declaración complementaria, no se le debe desconocer tal derecho sólo porque no lo hizo en forma oportuna en la declaración original.

La lista de ejemplos es interminable, baste con los manifestados para aquilatar la importancia de la causal de invalidez comentada que es, a no dudar, un avance en la protección de los Derechos Humanos del contribuyente.

CAPITULO II
DE LAS NOTIFICACIONES Y LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL

134- FORMA DE HACER LAS NOTIFICACIONES

(5) **Las notificaciones de los actos administrativos se harán:**

I. Por buzón tributario, personalmente o por correo certificado, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

La notificación electrónica de documentos digitales se realizará en el buzón tributario conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. La facultad mencionada podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Las notificaciones electrónicas, se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar.

Previo a la realización de la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo designado por éste en términos del tercer párrafo del artículo 17-K de este Código.

Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso al que se refiere el párrafo anterior.

En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

La clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable del uso que dé a la misma para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

El acuse de recibo también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario de documento remitido al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento.

Las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrán imprimirse para el interesado, dicha impresión contendrá un sello digital que lo autentifique.

Las notificaciones en el buzón tributario serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme a lo señalado en los artículos 17-D y 38, fracción V de este Código.

II. Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trate de actos distintos de los señalados en la fracción anterior.

III. Por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las Leyes fiscales y este Código.

IV. Por edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión.

V. Derogada

NOTIFICACIONES O ACTOS QUE DEBAN SURTIR EFECTOS EN EL EXTRANJERO

Cuando se trate de notificaciones o actos que deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar por las autoridades fiscales a través de los medios señalados en las fracciones I, II o IV de este artículo o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía, o por los medios establecidos de conformidad con lo dispuesto en los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México.

HABILITACION A TERCEROS PARA NOTIFICAR

El Servicio de Administración Tributaria podrá habilitar a terceros para que realicen las notificaciones previstas en la fracción I de este artículo, cumpliendo con las formalidades previstas en este Código y conforme a las reglas generales que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Comentarios al artículo 134

Notificación legal

“La notificación es un medio de comunicación procesal mediante el cual de acuerdo con las formalidades legales preestablecidas, se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona que se le reconoce como interesado en su conocimiento o se le requiere para que cumpla un acto procesal” (*Diccionario Jurídico Mexicano* . UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas. *Op* . *cit* .).

Mediante la notificación se da a conocer legalmente un acto de autoridad. Si la notificación no se lleva a cabo en los términos legales, el particular no estará vinculado jurídicamente al acto, dado su legal desconocimiento. Los requisitos legales a los que se deben sujetar las notificaciones se justifican porque protegen el adecuado ejercicio de la garantía de audiencia.

Formas de notificación

En este artículo se establece la forma de notificación según el acto a notificar, existiendo las siguientes clases:

a) Personalmente, o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo, o por Buzón Tributario a partir del 30 de junio de 2014 para personas morales y 1 de enero de 2015 para personas físicas. Nótese que para entender efectuada la notificación electrónica, el SAT deberá mandar un previo aviso también electrónico.

b) Por correo ordinario o telegrama.

c) Por estrados.

d) Por edictos. Antes del 2020 también se podía notificar por instructivo, actualmente derogado.

Se admiten adicionalmente otras formas de notificación si se trata de que ésta o los actos a notificar deban surtir efectos en el extranjero, y son:

a) Por mensajería con acuse de recibo.

b) Por transmisión facsimilar con acuse de recibo por la misma vía.

c) Por otros medios establecidos en los acuerdos o tratados internacionales suscritos por México. En el TLCAN, por ejemplo, no existe otro medio de notificación diferente a los aquí mencionados (ver el artículo 506 del TLCAN).

Como en la norma se describe cuándo procede cada tipo de notificación, no existe necesidad de comentarlo, sólo informar que un caso de notificaciones por estrados que contiene la ley está en el artículo 143, inciso a) del CFF para notificar a compañías afianzadoras que no hubieren designado representante legal en las regiones del país ahí señaladas (ver “NOTIFICACION por estrados”. RTFF. No. 13. Agosto 1999. Página 104).

Notificación por Buzón Tributario de un documento digital

En 2004 se introdujo al CFF la notificación por estos medios, sin más formalidad que remitirlo a la dirección electrónica del particular con una clave incorporada (que se denomina firma electrónica) que al accesarla tendrá el efecto legal de consumar la notificación y a partir de 2014 se introdujo la notificación por buzón tributario con mejores medidas de seguridad y siguiendo los pasos que en la norma se disponen.

Independientemente de la necesaria introducción de estos medios modernos para agilizar la administración pública, quiero llamar la atención de lo delicado de esta disposición (así como todo el sistema de medios electrónicos), dado que obliga a los particulares a que la computadora receptora del mensaje se maneje con extremo cuidado con personal de mucha confianza, tomando en cuenta el enorme perjuicio que podría ocasionar un empleado desleal, descontento o simplemente ignorante. Pareciera obligado destinar personal exclusivamente

para los servicios electrónico-fiscales, dotarlo de Firma Electrónica Avanzada, y sobre todo, otorgarle toda la confianza para dejar en sus manos la enorme responsabilidad tributaria de la empresa.

135- FECHA EN QUE SURTEN EFECTO LAS NOTIFICACIONES

Las notificaciones surtirán sus efectos al día hábil siguiente en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales o por terceros habilitados, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.

La manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquélla en que debiera surtir efectos la notificación de acuerdo con el párrafo anterior.

Comentarios al artículo 135

Surtimiento de efectos de la notificación

En este artículo se dispone la fecha en que surte efectos una notificación; es trascendente para conocer el inicio del cómputo del plazo para interponer los medios de defensa.

Notificaciones por correo certificado

Se menciona la obligación de recabar los datos cuando es la autoridad fiscal la que procede a la notificación; no se mencionan las obligaciones de quienes notifican sin ser autoridad fiscal, como el caso del servicio postal, que las contiene en la ley especial.

Dice así el artículo 42 de la Ley del Servicio Postal Mexicano:

> El servicio de acuse de recibo de envíos o de correspondencia registrados, consiste en recabar en un documento especial la firma de recepción del destinatario o de su representante legal y en entregar ese documento al remitente como constancia.
>
> En caso de que, por causas ajenas al organismo no pueda recabarse la firma del documento, se procederá conforme a las disposiciones reglamentarias.

136- LUGARES PARA HACER LAS NOTIFICACIONES

Las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas.

Las notificaciones también se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes o en el domicilio fiscal que le

corresponda de acuerdo con lo previsto en el artículo 10 de este Código. Asimismo, podrán realizarse en el domicilio que hubiere designado para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aun cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

En los casos de sociedades en liquidación, cuando se hubieran nombrado varios liquidadores, las notificaciones o diligencias que deban efectuarse con las mismas podrán practicarse válidamente con cualquiera de ellos.

Comentarios al artículo 136

Lugar donde se deben hacer las notificaciones

Este artículo señala los lugares donde deben hacerse las notificaciones.

En el caso de señalamiento de domicilio convencional para escucharlas por haberse iniciado alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, no es válido hacerlas en lugar diferente ni siquiera en el domicilio fiscal del interesado, excepción hecha de las notificaciones personales efectuada con quien deban entenderse (ver “DOMICILIO en que se practica una notificación. Debe indicarse con absoluta claridad y sin confusión alguna ni contradicciones”. RTFF. Año III. No. 25. Enero de 1990. Pág. 39. “NOTIFICACION ILEGAL. Cuando la diligencia respectiva se practica en el domicilio que para tales efectos señaló la demandante, la misma debe considerarse legal”. RTFF. Año III. No. 27. Marzo de 1990. Pág. 26).

Por decisión jurisprudencial las notificaciones pueden realizarse en el domicilio real del contribuyente aunque no coincida con el registrado en el RFC; lo cual es lógico puesto que el artículo 10 de este Código establece cuál es el domicilio legal-fiscal (véase: Tesis: VI.3o.A. J/74. Diciembre 2010: “Domicilio fiscal. Su determinación debe realizarse conforme al contenido del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación en relación con las constancias del procedimiento fiscalizador, con independencia de que coincida o no con el manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes)”.

137- FORMALIDADES PARA NOTIFICACIONES PERSONALES

(Primer párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, señalando el día y la hora en que se actúa, y que el objeto del mismo espara que el destinatario de la notificación espere en dicho lugara una hora fija del día hábil posterior que se señale en el mismo;en caso de queen el domicilio no se encuentre alguna persona con quien pueda llevarse a cabo la diligencia o quien se encuentre se niegue a recibir el citatorio, éste se fijará en el acceso principal de dicho lugar y de ello, el notificador levantará una constancia.

(Segundo párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

El día y hora de la cita, el notificador deberá constituirse en el domicilio del interesado, y deberá requerir nuevamente la presencia del destinatario y notificarlo, pero si la persona citada o su representante legal no acudiera a la cita, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por cualquiera de los medios previstos en el artículo 134 de este Código.

En caso de que el requerimiento de pago a que hace referencia el artículo 151 de este Código, no pueda realizarse personalmente, porque la persona a quien deba notificarse no sea localizada en el domicilio fiscal, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código, la notificación del requerimiento de pago y la diligencia de embargo se realizarán a través del buzón tributario.

Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento los honorarios que establezca el reglamento de este Código.

Comentarios al artículo 137

Notificaciones personales

Si estas formalidades no se cumplen, la diligencia de notificación será ilegal; el notificador deberá levantar acta circunstanciada de la diligencia para darle eficacia al acto notificatorio.

La Jurisprudencia 2a./J. 15/2001, es muy ilustrativa al respecto:

> **NOTIFICACION FISCAL DE CARACTER PERSONAL. DEBE LEVANTARSE RAZON CIRCUNSTANCIADA DE LA DILIGENCIA (INTERPRETACION DEL ARTICULO 137 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION).** Si bien es cierto que dicho precepto únicamente prevé la obligación del notificador de levantar razón circunstanciada de las diligencias, tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución y, en concreto, cuando la persona que se encuentre en el lugar o un vecino con quien pretendan realizarse aquéllas, se negasen a recibir la notificación, también lo es que atendiendo a las características propias de las notificaciones personales, en concordancia con las garantías de fundamentación y motivación que debe revestir todo acto de autoridad, la razón circunstanciada debe levantarse no sólo en el supuesto expresamente referido, sino también al diligenciarse cualquier notificación personal, pues el objeto de las formalidades específicas que dispone el numeral en cita permite un cabal cumplimiento a los requisitos de eficacia establecidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el respeto a la garantía de seguridad jurídica de los gobernados.

Buzón Tributario

Destaca la generalización del uso del Buzón Tributario. Recomiendo la lectura de los comentarios al artículo 17-K.

Honorarios por notificación

Los honorarios que debe cubrir el notificado es por la cantidad de $426.07 actualizable al tenor del artículo 92 del RCFF.

138- MULTAS A NOTIFICADORES

(6)(7) Cuando se deje sin efectos una notificación practicada ilegalmente, se impondrá al notificador una multa de diez veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal.

Comentarios al artículo 138

Sanción al mal notificador

La multa es la forma de obligar al funcionario notificador a que cumpla con las formalidades de las notificaciones.

139- NOTIFICACIONES POR ESTRADOS

(Artículo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Las notificaciones por estrados se harán fijando durante seis días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación y publicando el documento citado, durante el mismo plazo, en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales; dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que el documento fue fijado o publicado según corresponda; la autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del séptimodía contado a partir del día siguiente a aquél en el que se hubiera fijado o publicado el documento.

Comentarios al artículo 139

Notificaciones por estrados

Este artículo se justifica, toda vez que ante las maniobras evasivas de algún contribuyente la autoridad no tendría posibilidad ninguna de notificarle sus resoluciones; es una forma de notificación eficiente en materia legal, pero ineficaz en los hechos porque obliga a que los contribuyentes se presenten a las oficinas de las autoridades o accesen a la página electrónica del SAT para enterarse del contenido de las notificaciones por estrados, lo que es prácticamente ilusorio. Sin embargo, surte todos sus efectos legales.

140- NOTIFICACIONES POR EDICTOS

Las notificaciones por edictos se harán mediante publicaciones en cualquiera de los siguientes medios:

I. Durante tres días en el Diario Oficial de la Federación.

II. Por un día en un diario de mayor circulación.

III. Durante quince días en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general.

Las publicaciones a que se refiere este artículo contendrán un extracto de los actos que se notifican.

Se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.

Comentarios al artículo 140

Notificación mediante edictos

Esta forma tan frecuente de notificar en asuntos civiles y mercantiles opera por excepción en materia fiscal tratándose de contribuyente fallecido sin que se conozca el representante de la sucesión. La publicación de estas notificaciones en la página del SAT podría tener efectos publicitarios reales.

141- GARANTIA DEL INTERES FISCAL

Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal, cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en los artículos 74 y 142 de este Código, en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero, carta de crédito u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A de este Código.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

POLIZA DE FIANZA EN DOCUMENTO DIGITAL

Para los efectos fiscales, en el caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital, deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora.

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

(Fracción V. reformada a partir del 1o. de enero de 2021)

V. Embargo en la vía administrativa de bienes muebles tangibles e inmuebles, excepto predios rústicos, así como negociaciones.

VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

El Reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La autoridad fiscal vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación. En los casos en que los contribuyentes, a requerimiento de la autoridad fiscal, no lleven a cabo la ampliación o sustitución de garantía suficiente, ésta procederá al secuestro o embargo de otros bienes para garantizar el interés fiscal.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

PLAZO PARA CONSTITUIR LA GARANTIA

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código.

JUICIOS DE AMPARO CONTRA EL COBRO DE CONTRIBUCIONES Y APROVECHAMIENTOS

Conforme al artículo 135 de la Ley de Amparo, tratándose de los juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.

SOLICITUD DE SUSPENSION ANTE EL TFJFA (TFJA) O ANTE EL ORGANO JURISDICCIONAL COMPETENTE

En los casos en que de acuerdo con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo o, en su caso, la Ley de Amparo, se solicite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa(8) o ante el órgano jurisdiccional competente la suspensión contra actos relativos a determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones, aprovechamientos y otros créditos de naturaleza fiscal, el interés fiscal se deberá garantizar ante la autoridad exactora por cualquiera de los medios previstos en este Código.

SUPUESTOS EN LOS QUE NO SE EXIGIRA EL DEPOSITO

Para los efectos del párrafo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa(8) no exigirá el depósito cuando se trate del cobro de sumas que, a juicio del Magistrado o Sala que deba conocer de la suspensión, excedan la posibilidad del solicitante de la misma, cuando previamente se haya constituido garantía ante la autoridad exactora, o cuando se trate de personas distintas de los causantes obligados directamente al pago; en

este último caso, se asegurará el interés fiscal en los términos indicados en los primeros dos párrafos de este artículo.

Comentarios al artículo 141

Formas de garantizar el interés fiscal

Dados los intereses colectivos que están en juego, se hace del fisco federal un acreedor privilegiado que puede exigir al deudor le garantice el interés fiscal de cualquiera de las maneras aquí señaladas. Cada una de ellas tiene un costo diferente para el deudor y debe evaluarlo antes de ofrecerla.

Obligación y responsabilidad solidaria en materia fiscal

Son figuras distintas en virtud de que sus causas generadoras son distintas: la obligación solidaria es una forma de garantizar el interés fiscal y es voluntaria; en cambio la responsabilidad solidaria es impuesta por la ley cuando se dan los supuestos del artículo 26 del CFF.

Títulos valor o cartera de créditos

A la fracción VI le falta técnica legislativa porque no contiene en sí una garantía sino una autorización –innecesaria– al fisco para poder admitir la garantía sobre los bienes que señala. Sólo se describen los títulos valor o los créditos a favor del propio contribuyente, pero no especifica si quedan en prenda, si deberán endosarse en garantía a su favor, si quedan en depósito, en fin, son bienes del contribuyente con los que puede garantizar pero por algún medio legal de gravarlos, no por su simple descripción.

Cada garantía tiene que reunir requisitos reglamentarios (artículos 77 al 91 del RCFF), a fin de que la acepten las autoridades fiscales.

Pago bajo protesta

Obsérvese que el pago bajo protesta no aparece. Sin embargo, la práctica jurisdiccional lo acepta si se verifica antes de que venza el término para interponer el medio de defensa. No es un medio de garantizar, pero el fisco no puede negarse a aceptarlo porque es el pago de la contribución. Es la forma de litigar sin riesgo; si el contribuyente pierde el litigio no tendrá mayores consecuencias de actualización y recargos y si gana tendrá derecho a la devolución del pago de lo indebido con actualización e intereses a cargo del fisco federal.

Secuestro

Se menciona por primera vez en el CFF el vocablo secuestro, mismo que la autoridad podrá realizar si la garantía otorgada resulta insuficiente; se menciona que en tal caso la autoridad procederá al secuestro o al embargo de otros bienes.

Secuestro es el depósito de una cosa litigiosa en poder de un tercero hasta que se decida a quién debe entregarse, en una de sus acepciones; en otra, es la extracción de los bienes embargados para ponerlos en depósito de un tercero. La forma en que se utiliza en el artículo en comentario es sinónimo de embargo.

Excepciones y paliativos al otorgamiento de la garantía

En el artículo 144, octavo párrafo, se encuentra una excepción al ofrecimiento de la garantía, cuando el contribuyente deudor manifieste que no tiene más bienes. No es la autoridad la que dispensa de la garantía sino la propia ley.

En el artículo 28, fracción II, inciso a), puntos 1 y 2 de la LFPCA, se encuentran hipótesis de reducción del monto de la garantía, a saber: **(i)** si el monto de los créditos excede la capacidad económica del solicitante de la suspensión; **(ii)** si se trata de sujeto distinto al sujeto obligado de manera directa o solidaria al pago del crédito.

También se suspenderá el PAE con dispensa de la garantía del interés fiscal a los ejecutores de gasto en términos de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, según el artículo 91 del RCFF.

Sustitución, combinación de varias formas de garantía y ampliación

Las garantías pueden ser sustituidas por otras, cancelándose la sustituida siempre y cuando no sea exigible la que se pretenda sustituir, según el artículo 88 del RCFF.

También podrán combinarse varias clases de garantía para un solo crédito

La garantía deberá ampliarse dentro del mes siguiente al en que concluya el periodo de 12 meses siguientes a su otorgamiento, por el importe de los recargos correspondientes a los siguientes 12 meses, según el segundo párrafo de este artículo. Y podrá disminuirse, según el 89 del mismo ordenamiento, por una menor conforme se reduzca el crédito fiscal por alguna razón, como el pago o el éxito litigioso.

Cancelación de la garantía

Procede cuando:

a) Se haya sustituido la garantía.

b) Por el pago del crédito fiscal.

c) Cuando quede sin efectos, en definitiva, la resolución que dio origen a su otorgamiento.

d) En cualquier otro caso que lleguen a contemplar las leyes.

Para lograrlo deberá presentarse solicitud de cancelación de garantía y de su inscripción en el registro público que corresponda, en su caso (artículos 89 y 90 del RCFF).

Garantía del interés fiscal en amparo

En esta disposición se permite otorgar la suspensión de la ejecución contra actos relativos a la determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones, aprovechamientos y otros créditos de naturaleza fiscal en el juicio de nulidad o en el de amparo si se garantiza el interés fiscal por cualquiera de los medios que contiene esta disposición, en congruencia con los artículos 28, fracción V de la LFPCA y 135 de la nueva Ley Aduanera.

141-A- AUTORIZACION PARA OPERAR CUENTAS DE GARANTIA DEL INTERES FISCAL

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar a las instituciones de crédito o casas de bolsa para operar cuentas de garantía del interés fiscal. Las instituciones o casas autorizadas tendrán las siguientes obligaciones:

I. Presentar declaración semestral en que manifiesten el nombre y registro federal de contribuyentes de los usuarios de las cuentas de garantía del interés fiscal, así como las cantidades transferidas a las cuentas de los contribuyentes o de la Tesorería de la Federación. La declaración a que se refiere esta fracción deberá presentarse durante los meses de julio del año de calendario de que se trate y de enero del siguiente año, por el semestre inmediato anterior.

II. Transferir el importe de garantía, más sus rendimientos, a la cuenta de la Tesorería de la Federación, al día siguiente a aquél en que reciba el aviso que se establezca en las disposiciones fiscales o aduaneras.

SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO

En caso de incumplimiento de las obligaciones previstas en la fracción II de este artículo, la institución de crédito o casa de bolsa autorizada deberá cubrir como resarcimiento del daño, un monto equivalente a la cantidad que resulte de actualizar el importe de los títulos depositados más los rendimientos generados, en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, adicionado con los recargos que se pagarían en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, computados a partir de la fecha en que debió hacerse la transferencia correspondiente y hasta que la misma se efectúe. Lo anterior, sin perjuicio de las sanciones que resulten aplicables.

Comentarios al artículo 141-A

Garantía financiera

Esta forma de garantizar nació por la necesidad de evitar fraudes en las devoluciones de saldos a favor de las contribuciones, según se explicó en la Exposición de Motivos del Ejecutivo para la reforma fiscal de 1999. Sin embargo, con la reforma de 2004 desapareció la obligación de otorgar garantía financiera en caso de solicitudes de saldos a favor. Queda subsistente para otros casos en que lo desee el contribuyente.

Violación a la garantía de audiencia en la aplicación oficiosa de la garantía financiera

Por otra parte, en la norma en comentario no se establece el derecho de audiencia para el particular, pues sin ser oído y vencido, al simple requerimiento de la autoridad la institución financiera deberá transferir el importe de la garantía más sus rendimientos, dificultando su devolución posterior por los trámites burocráticos a que estará sujeto el contribuyente afectado. Se requiere de una disposición similar a la existente en el artículo 143 del CFF que ordena su aplicación hasta que el crédito garantizado quede firme.

142- CUANDO PROCEDE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL

Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, inclusive si dicha suspensión se solicita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa(9) en los términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

II. Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.

III. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código.

IV. En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

Comentarios al artículo 142

No es obligatorio garantizar para acudir a los medios de defensa

Obsérvese que el acudir a los medios de defensa en contra de un crédito fiscal no es causal de procedencia de la garantía. Esto obedece a que el particular, para no verse afectado por el PAE, solicitará voluntariamente la suspensión del mismo garantizando el interés fiscal; y si no lo solicita la autoridad lo hará en uso de sus facultades de acreedor privilegiado y en atención al principio de que el fisco no litiga desprotegido.

También procede garantizar el interés fiscal cuando se solicita el pago diferido de las contribuciones, según el artículo 66 del CFF, aunque no esté comprendido en el artículo 142 en comentario.

143- FORMA DE HACER EFECTIVAS LAS GARANTIAS

Las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal a que se refieren las fracciones II, IV y V del artículo 141 de este Código, se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Si la garantía consiste en depósito de dinero en alguna entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo, una vez que el crédito fiscal quede firme se ordenará su aplicación por la autoridad fiscal.

REQUERIMIENTO DE PAGO A LA AFIANZADORA

Tratándose de fianza a favor de la Federación, otorgada para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigible, se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución con las siguientes modalidades:

(Inciso a) reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

a) La autoridad ejecutora requerirá de pago a la institución emisora de pólizas de fianza, acompañando copia de los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad. Para ello la institución emisora de pólizas de fianza designará, en cada una de las regiones competencia de las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, un apoderado para recibir requerimientos de pago y el domicilio para dicho efecto, debiendo informar de los cambios que se produzcan dentro de los quince días de anticipación a la fecha en que se pretenda surtan sus efectos. La citada información se incorporará en la póliza de fianza respectiva y los cambios se proporcionarán a la autoridad ejecutora.

(Primer párrafo del inciso b) reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

b) Si no se paga dentro de los quince días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, la propia ejecutora ordenará a la institución de crédito o casa de bolsa que mantenga en depósito los títulos o valores en los que la institución emisora de pólizas de fianza tenga invertida sus reservas técnicas, que proceda a su venta a precio de mercado, hasta por el monto necesario para cubrir el principal y accesorios, los que entregará en pago a la autoridad ejecutora. La venta se realizará en o fuera de bolsa, de acuerdo con la naturaleza de los títulos o valores.

(Segundo párrafo del inciso b) reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Para estos efectos, las instituciones de crédito y casas de bolsa que mantengan títulos o valores en depósito por parte de las instituciones emisoras de pólizas de fianza, deberán informar dicha situación a la autoridad fiscal. En los casos en que las instituciones de crédito o las casas de bolsa omitan cumplir con la obligación anterior, resultará improcedente la aceptación de las pólizas de fianza para garantizar créditos fiscales.

Cuando dejen de actuar como depositarios de las instituciones de fianzas deberán notificarlo a dichas autoridades e indicar la casa de bolsa e institución de crédito a la que efectuaron la transferencia de los títulos o valores.

(Inciso c) reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

c) La autoridad ejecutora, informará a la institución emisora de pólizas de fianza sobre la orden dirigida a las instituciones de crédito o las casas de bolsa, la cual podrá oponerse a la venta únicamente exhibiendo el comprobante de pago del importe establecido en la póliza.

(Cuarto párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Para los efectos del párrafo anterior, si la institución emisora de pólizas de fianza exhibe el comprobante de pago del importe establecido en la póliza más sus accesorios, dentro del plazo establecido en el inciso b) de este artículo, la autoridad fiscal ordenará a la institución de crédito o a la casa de bolsa, suspender la venta de los títulos o valores.

PAGO ACTUALIZADO Y RECARGOS DE LAS CANTIDADES GARANTIZADAS

Las cantidades garantizadas deberán pagarse actualizadas por el periodo comprendido entre la fecha en que se debió efectuar el pago y la fecha en que se paguen dichas cantidades. Asimismo, causarán recargos por concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno, mismos que se calcularán sobre las cantidades garantizadas actualizadas por el periodo mencionado con anterioridad, aplicando la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización citado. La tasa de recargos para cada uno de los meses del periodo mencionado será la que resulte de incrementar en un 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión, y se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir de que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe. Los recargos mencionados se causarán hasta por cinco años.

CARTAS DE CREDITO A FAVOR DE LA FEDERACION

(Sexto párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Tratándose de cartas de crédito a favor de la Federación, otorgadas para garantizar obligaciones fiscales, al hacerse exigibles, se aplicará el procedimiento que señale el Reglamento de este Código.

Comentarios al artículo 143

Se harán efectivas las garantías mediante el PAE

Aquí se menciona la forma en que la autoridad fiscal va a hacer efectivas las garantías. Nótese que no menciona el caso de la fracción VI del artículo 141, es decir, los títulos valor o los créditos a favor del contribuyente, lo que confirma que no son una forma de garantía del interés fiscal. Sin embargo, supongo que la prenda sería la forma ordinaria de hacerlo. Si el crédito a favor del contribuyente deudor pasa a titularidad del fisco acreedor, es claro que no tiene posibilidad de cobrarlo mediante el PAE por no tratarse de un crédito fiscal, sino por la vía civil o mercantil que resulte y ante los Tribunales que sean competentes en consecuencia, salvo la excepción que se contiene en el artículo 160 que permite aplicar las reglas del cobro coactivo en la vía administrativa si el deudor del contribuyente ha estado advertido de doble pago si no cubre su deuda –cuando la pague– directamente al fisco federal. Si no la paga, el fisco no puede realizar el PAE sobre el deudor del contribuyente, sino ejercer sus derechos de cobro ante los Tribunales del Fuero común, según la naturaleza jurídica de la relación obligacional, civil, mercantil, laboral, etc., establecida entre el contribuyente y su deudor.

144- SUSPENSION DE LA EJECUCION DEL ACTO ADMINISTRATIVO

No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de treinta días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social y los créditos fiscales determinados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Si a más tardar al vencimiento de

los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación previsto en este Código, los recursos de inconformidad previstos en los artículos 294 de la Ley del Seguro Social y 52 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, no estará obligado a exhibir la garantía correspondiente, sino en su caso, hasta que sea resuelto cualquiera de los medios de defensa señalados en el presente artículo.

Para efectos del párrafo anterior, el contribuyente contará con un plazo de diez días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución que recaiga al recurso de revocación; a los recursos de inconformidad, o al procedimiento de resolución de controversias previsto en alguno de los tratados para evitar la doble tributación de los que México sea parte, para pagar o garantizar los créditos fiscales en términos de lo dispuesto en este Código.

Cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida, se pagarán los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.

Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

Si se controvierten sólo determinados conceptos de la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal, el particular pagará la parte consentida del crédito y los recargos correspondientes, mediante declaración complementaria y garantizará la parte controvertida y sus recargos.

En el supuesto del párrafo anterior, si el particular no presenta declaración complementaria, la autoridad exigirá la cantidad que corresponda a la parte consentida, sin necesidad de emitir otra resolución. Si se confirma en forma definitiva la validez de la resolución impugnada, la autoridad procederá a exigir la diferencia no cubierta, con los recargos causados.

No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee. En el caso de que la autoridad compruebe por cualquier medio que esta declaración es falsa podrá exigir garantía adicional, sin perjuicio de las sanciones que correspondan. En todo caso, se observará lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 141 de este Código.

SUSPENSION DE LA EJECUCION DEL ACTO POR SENTENCIA DE CONCURSO MERCANTIL

También se suspenderá la ejecución del acto que determine un crédito fiscal cuando los tribunales competentes notifiquen a las autoridades fiscales sentencia de concurso mercantil dictada en términos de la ley de la materia y siempre que se hubiese notificado previamente a dichas autoridades la presentación de la demanda correspondiente.

El impuesto señalado en el párrafo anterior podrá incluirse dentro de la condonación a que se refiere el artículo 146-B del presente ordenamiento.

CONVENIO EN EL PROCEDIMIENTO JUDICIAL DE CONCURSO MERCANTIL

Las autoridades fiscales continuarán con el procedimiento administrativo de ejecución a fin de obtener el pago del crédito fiscal, cuando en el procedimiento judicial de concurso mercantil se hubiere celebrado convenio estableciendo el pago de los créditos fiscales y éstos no sean pagados dentro de los cinco días siguientes a la celebración de dicho convenio o cuando no se dé cumplimiento al pago con la prelación establecida en este Código. Asimismo, las autoridades fiscales podrán continuar con dicho procedimiento cuando se inicie la etapa de quiebra en el procedimiento de concurso mercantil en los términos de la ley correspondiente.

Comentarios al artículo 144

Suspensión del PAE

Este artículo establece el derecho de suspender la ejecución de los actos administrativos, todos ellos, no sólo los que contengan un crédito fiscal, con la suficiente garantía; el legislador no hace distinción. ¿Cuáles pueden ser tales actos que sin contener un crédito deben suspenderse en su ejecución? La ley deja abierto el campo para la interpretación.

¿Puede suspenderse la ejecución de una orden de visita domiciliaria de auditoría, de un requerimiento, de una solicitud de informes, en fin, de cualquier acto administrativo, sólo con garantizar el “interés fiscal”? ¿Hay interés fiscal diferente al pecuniario?

Resoluciones mixtas

Este dispositivo confirma que las resoluciones que determinan créditos pueden ser definitivas en forma parcial cuando el particular sólo impugna alguna de sus partes y acepta otras.

¿Se congela la actualización?

En otra parte su redacción puede causar confusión porque dispone que en caso de confirmarse la validez de la resolución impugnada procederá a exigir la diferencia no cubierta con los recargos causados. Al no mencionar la actualización ¿se queda congelada a la fecha de la impugnación?

Concursos mercantiles

En una abierta contradicción con la disposición contemplada en el último párrafo del artículo 149 de este Código en el sentido de que en ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales, el artículo 144 en comentario establece la posibilidad de la suspensión de la ejecución de créditos fiscales cuando los Tribunales competentes les notifiquen a las autoridades fiscales de una sentencia de concurso mercantil. La única razón para suspender el PAE en estos supuestos es que el fisco federal va a entrar en los juicios universales.

Confirma lo anterior lo dispuesto en el último párrafo de este artículo, al disponer que se reiniciará el PAE cuando el contribuyente no cubra los créditos fiscales a los que se haya obligado, mediante convenio, dentro del procedimiento judicial en donde convino, se supone

que con las autoridades fiscales, en los términos del artículo 146-B del CFF. Esto, que se contempló en la reforma fiscal para el año 2000, es un giro de 180 grados con el criterio tradicional de que el fisco federal no entra en los juicios universales. Implícitamente se podría interpretar que el fisco federal se está supeditando a procedimientos ajenos a los fiscales y a Tribunales federales para el cobro de los créditos fiscales, situación que se confronta con la autonomía legal para el cobro que a las autoridades fiscales les otorga el PAE.

CAPITULO III
DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION
SECCION PRIMERA
DISPOSICIONES GENERALES

145- PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.

EMBARGO PRECAUTORIO

Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente conforme a lo siguiente:

CASOS EN QUE PROCEDERA EL EMBARGO PRECAUTORIO

I. Procederá el embargo precautorio cuando el contribuyente:

a) Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.

b) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.

c) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.

MONTO EN QUE TRABARA EL EMBARGO LA AUTORIDAD

II. La autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente a las dos terceras partes de la contribución o contribuciones determinadas incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia de pago y embargo y se levantará dicho embargo.

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza el embargo, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.

ORDEN DE BIENES SOBRE LOS QUE SE PRACTIQUE EL EMBARGO PRECAUTORIO

III. El embargo precautorio se sujetará al orden siguiente:

a) Bienes inmuebles. En este caso, el contribuyente o la persona con quien se entienda la diligencia, deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.

b) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

c) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.

d) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de arte y oficios, indistintamente.

e) Dinero y metales preciosos.

(10) **f)** Depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

g) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

h) La negociación del contribuyente.

Los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, deberán acreditar el valor del bien o los bienes sobre los que se practique el embargo precautorio.

En caso de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no cuenten con alguno de los bienes a asegurar o, bajo protesta de decir verdad, manifiesten no contar con ellos conforme al orden establecido en esta fracción o, en su caso, no acrediten el valor de los mismos, ello se asentará en el acta circunstanciada referida en el segundo párrafo de la fracción II de este artículo.

OFICIO PARA INMOVILIZAR Y CONSERVAR LOS BIENES

IV. La autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido a la unidad administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, que procedan a inmovilizar y conservar los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, a más tardar al tercer día siguiente a la recepción de la solicitud de embargo precautorio correspondiente formulada por la autoridad fiscal. Para efectos de lo anterior, la inmovilización deberá realizarse dentro de los tres días siguientes a aquél en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal.

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se haya ejecutado, señalando los números de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado.

En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, hagan del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ésta deberá ordenar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente. Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar a los tres días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

En ningún caso procederá embargar precautoriamente los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

Al acreditarse que ha cesado la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, cuando exista orden de suspensión que el contribuyente haya obtenido emitida por autoridad competente, la autoridad deberá ordenar que se levante la medida dentro del plazo de tres días.

La autoridad fiscal deberá ordenar a las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, la desinmovilización de los bienes señalados en el inciso f) de la fracción III de este artículo, dentro de los tres días siguientes a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente.

Las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo contarán con un plazo de tres días a partir de la recepción de la instrucción respectiva, ya sea a través de la Comisión de que se trate, o bien, de la autoridad fiscal, según sea el caso, para la liberación de los bienes embargados.

NOTIFICACION DEL EMBARGO PRECAUTORIO

V. A más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiera tenido lugar el embargo precautorio, la autoridad fiscal notificará al contribuyente la conducta que originó la medida y, en su caso, el monto sobre el cual procede. La notificación se hará personalmente o a través del buzón tributario.

BIENES EMBARGADOS PRECAUTORIAMENTE QUE PODRAN DEJARSE EN POSESION DEL CONTRIBUYENTE

VI. Con excepción de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, los bienes embargados precautoriamente podrán, desde el momento en que se notifique el mismo y hasta que se levante, dejarse en posesión del contribuyente, siempre que para estos efectos actúe como depositario en los términos establecidos en el artículo 153, del presente Código, salvo lo indicado en su segundo párrafo.

El contribuyente que actúe como depositario, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia.

LEVANTAMIENTO DEL EMBARGO PRECAUTORIO

Salvo tratándose de los bienes a que se refiere el inciso f) de la fracción III de este artículo, la autoridad fiscal deberá ordenar el levantamiento del embargo precautorio a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente.

EMBARGO QUE QUEDARA SIN EFECTO

La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de diez días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento.

OFRECIMIENTO DE GARANTIAS

Una vez practicado el embargo precautorio, el contribuyente afectado podrá ofrecer a la autoridad exactora alguna de las garantías que establece el artículo 141 de este Código, a fin de que el crédito fiscal y sus accesorios queden garantizados y se ordene el levantamiento del embargo trabado sobre los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente.

EMBARGO PRECAUTORIO QUE SE CONVERTIRA EN DEFINITIVO

El embargo precautorio se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, sujetándose a las disposiciones que este Código establece.

DISPOSICIONES APLICABLES

Son aplicables al embargo precautorio a que se refiere este artículo, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables y no contravengan a lo dispuesto en este artículo.

Comentarios al artículo 145

Procedimiento Administrativo de Ejecución

El PAE es la forma legal mediante la cual el fisco federal hace –o pretende hacer– efectivos los cobros de los créditos fiscales, cuando no se hubieren cubierto o garantizado dentro de los plazos de ley. Este procedimiento hace del fisco federal un acreedor privilegiado, porque sin necesidad de acudir a ningún Tribunal cobra directa y coactivamente sus créditos; privilegio justificado porque es en bien de los intereses colectivos que representa.

Partes del PAE

El PAE se encuentra previsto en los artículos 145 al 196-B del Código Fiscal de la Federación y se compone de las siguientes partes:

a) Requerimiento de pago.

b) Embargo.

c) Remate.

d) Aplicación del producto.

Plazos de ejecución

Los plazos para iniciar la ejecución de los cobros de créditos fiscales federales serán: **(i)** al día hábil siguiente a los 30 días hábiles contados a partir del día hábil siguiente al en que se hubieren notificado los actos que los determinen, según ordena el artículo 144 del CFF; **(ii)** a partir del séptimo día hábil siguiente a la notificación del requerimiento de pago en el caso de cese de prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades, o por error aritmético en las declaraciones según el artículo 151 del mismo Código; o al tercer día siguiente a aquél en que sea notificado el adeudo derivado de las presunciones de pago provisional por incumplimiento en la presentación de declaraciones previstas en la fracción II del artículo 41 del CFF; **(iii)** inmediatamente, a partir de la fecha en que por disposición de ley debieron haber sido cubiertos, como la de presentación de declaraciones, por ejemplo, y siempre que se conozca el importe del crédito fiscal, como podrían ser los casos de su señalamiento en la propia declaración en donde se precise el importe a cubrir pero no se paga. El señalamiento que se efectúe en un dictamen de estados financieros para efectos fiscales no configura la exigibilidad porque es sólo una opinión técnica de un auxiliar de la administración tributaria con la que el contribuyente puede no estar de acuerdo, debiendo entonces ser validada por la autoridad fiscal con una resolución expresa. En caso de existir evidencia de que el contribuyente hubiera manifestado su acuerdo con la deuda tributaria señalada en el dictamen, ésta sería inmediatamente exigible mediante el PAE.

Exigibilidad del crédito fiscal

Podemos distinguir diversos momentos de exigibilidad del crédito atendiendo a lo dispuesto por el artículo 4 del CFF de que “crédito fiscal es el que tiene derecho a percibir el Estado”; el primero es el autodeterminado por el contribuyente que lo hace exigible a partir de que realice su autodeterminación, por ejemplo, la presentación de su declaración antes de la fecha límite que tiene para hacerlo; el segundo es el momento que establece la ley para su exigibilidad, que puede coincidir con el determinado por el contribuyente, por ejemplo el último día para presentar la declaración; el tercero es aquél en el que la autoridad ha heterodeterminado la contribución en uso de sus facultades; el artículo en comentario se refiere a este último; el cuarto es el momento de cese de prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, o por error aritmético en las declaraciones o por las situaciones previstas en el artículo 41, fracción I, casos en que el plazo para pagar será de seis días, sin que esto se confunda con la fecha de nacimiento del crédito (ver comentarios al artículo 4 de este Código).

Como se puede apreciar, el PAE puede iniciarse sin que necesariamente exista un acto de autoridad que determine la contribución, como los casos en que el particular la autodeterminó y no la cubrió (como en la solicitud del pago en parcialidades de contribuciones manifestadas voluntaria y espontáneamente en una declaración), por lo que considero errónea la siguiente

tesis visible en el *Semanario Judicial de la Federación* de marzo de 1998 dictada por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito:

> **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION. ES IMPROCEDENTE SI PREVIAMENTE NO SE DETERMINA Y NOTIFICA EL CREDITO FISCAL POR LA AUTORIDAD HACENDARIA, AUN CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE OPTO POR LA AUTODETERMINACION, HAYA INCUMPLIDO CON EL PAGO EN PARCIALIDADES.** De conformidad con los artículos 144 y 145 del CFF, que contiene verdaderas formalidades técnico-jurídicas, *ad hoc* con los artículos 14 y 16 de la CPEUM, se deduce que para iniciar el PAE es necesario que exista la determinación de un crédito, la legal notificación de lo adeudado, así como que haya transcurrido el plazo de 45 días, a la fecha en que surta efectos la citada notificación, para que, en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal, ni se interponga medio de defensa alguno, entonces exigirse su cumplimiento. Ahora bien, no puede tenerse por cumplidos tales requisitos cuando la autoridad exactora inicia el procedimiento económico coactivo en contra del contribuyente porque éste incumplió con el pago de tres parcialidades en forma sucesiva a que se había obligado al optar por autocorregir su situación fiscal, dado que el incumplimiento unilateral de pago no exime a la autoridad correspondiente de cumplir con las formalidades contempladas en los artículos 144 y 145 del CFF antes referidos.

En este orden de ideas considero acertada la tesis jurisprudencial visible en el *Semanario Judicial de la Federación* de junio de 1999, que dice:

> **AUTODETERMINACION DEL CONTRIBUYENTE. HACE INNECESARIA LA RESOLUCION LIQUIDATORIA DE LA AUTORIDAD HACENDARIA.** En los casos en que el contribuyente se autodetermine no es necesario que la autoridad hacendaria emita resolución liquidatoria de un crédito, en atención a que en términos del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, corresponde originalmente al propio particular determinar el alcance de sus obligaciones fiscales, de modo que si éste ocurre ante la autoridad a manifestar a cuánto ascienden sus obligaciones, y para tal efecto de su cumplimiento pide que se le permita enterar el importe de su obligación en mensualidades, y la autoridad accede a la petición, con tal actuación y por consenso de ambas (contribuyente y autoridad fiscal) queda establecido el importe del crédito a liquidar, por lo que no existe la necesidad de que el fisco ejerza sus facultades de comprobación, ni de que liquide un crédito que ya es líquido y determinado, ya que al tenor de los numerales 66 y 151 del Código Fiscal de la Federación, el requerimiento de pago se justifica dado que el primero de ellos establece, en su fracción III, inciso c), que la autorización para pagar en parcialidades quedará revocada ante el impago de tres parcialidades consecutivas, y el segundo de los dispositivos prevé el derecho de la autoridad hacendaria de hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requiriendo de pago al deudor, y en caso de que no sea cubierto, podrá proceder el

embargo en los términos que el propio artículo dispone, estableciendo en el cuarto párrafo de su fracción II, que: “Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades...”, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento; esto es, que tal disposición no remite, para hacer efectivo el crédito, a los términos y condiciones que refieren los artículos 144 y 145 del CFF, sino que le permite a la autoridad requerir al contribuyente cuando se revoque la autorización de pago en parcialidades, de lo que se concluye que tales disposiciones, sin lugar a dudas, establecen el fundamento para que la autoridad hacendaria formule el requerimiento al contribuyente, al haberse ubicado en el supuesto contemplado en la fracción III, inciso c) del artículo 66 citado, y por ende, para formular el requerimiento de pago no es necesario que la autoridad hacendaria agote el procedimiento establecido en los artículos 144 y 145 del CFF, para determinar en cantidad líquida el crédito.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO. V.1o. J/12.

En el mismo sentido ha resuelto el Segundo Tribunal Colegiado del Quinto Circuito que ha sentado la tesis jurisprudencial V.2o. J/98, visible a fojas 748 y 749 del *Semanario Judicial de la Federación* titulada “PROCEDIMIENTO administrativo de ejecución. Procede sin necesidad de determinar y notificar previamente un crédito fiscal si el contribuyente optó por autocorregir su situación contributiva”.

Mediante la tesis jurisprudencial 2a./J. 16/2000 de febrero de 2000, que resolvió la contradicción de tesis 54/99, la SCJN emitió su criterio definitivo que reza así:

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION. PROCEDE CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO EN PARCIALIDADES EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE QUE AUTODETERMINO EL CREDITO FISCAL SI EXISTE UNA RESOLUCION EJECUTIVA DE LA AUTORIDAD DEBIDAMENTE NOTIFICADA. De la interpretación armónica de los artículos 145 a 151 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los diversos 59, 66 y 68 del propio ordenamiento legal, se concluye por una parte, que el ejercicio de las facultades de comprobación es de naturaleza discrecional y por otra, que el procedimiento económico-coactivo requiere para su procedibilidad de un título que traiga aparejada ejecución, esto es, de una resolución administrativa que dé certeza o defina una situación legal, que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada, líquida y exigible en el momento en que se intenta el procedimiento en contra del contribuyente. De lo anterior se infiere que del solo incumplimiento de pago de las parcialidades autorizadas al contribuyente que se autodeterminó un crédito fiscal, derivan las consecuencias consistentes en la revocación de la autorización relativa y la de tornar exigible el crédito adeudado; sin embargo, para iniciar el procedimiento administrativo, es menester que la autoridad competente emita una resolución consistente en el requerimiento de pago al contribuyente que la legitime para intentar aquél; lo anterior, sin

perjuicio del ejercicio de la facultad de comprobación que tiene la autoridad fiscal para revisar si la autodeterminación del tributo se hizo conforme a derecho.

Con esto ha quedado claro que la autodeterminación de la contribución por parte del contribuyente es suficiente para que sea exigible el crédito fiscal y sólo hace falta el requerimiento de pago expreso de la autoridad para proceder a su cobro. Nótese, no es una determinación del crédito fiscal por parte de la autoridad lo que se requiere para proceder al cobro sino sólo un requerimiento de pago que emita la autoridad fiscal.

Embargo precautorio

Aun cuando en este dispositivo se contempla la figura del embargo precautorio, técnicamente no forma parte del PAE, puesto que dicha figura es una medida cautelar que tiene como finalidad asegurar el interés fiscal. No es un embargo ejecución, como el contemplado en el artículo 151, es sólo un embargo garantía. Aquel embargo sí se encuentra dentro del PAE.

Las hipótesis de procedencia del embargo precautorio han venido variando al paso de los años, en virtud de que la jurisprudencia del PJF ha declarado la inconstitucionalidad cuando se ha previsto su procedencia aun sin la existencia de créditos fiscales determinados, lo que se ha traducido en una violación a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional al permitirse la traba de un aseguramiento respecto de un crédito fiscal cuyo monto no ha sido determinado; se pretende evitar con las tesis el aseguramiento de bienes en abstracto, puesto que se ignorarían los límites del embargo, ya que no se tendría la certeza jurídica de la existencia de un crédito fiscal (ver “EMBARGO precautorio en materia fiscal. El artículo 145, fracción IV del Código Fiscal de la Federación que lo prevé (vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis) es violatorio del artículo 16 constitucional”. *Semanario Judicial de la Federación* . Pleno P./J.88/97. Noviembre de 1997. Registro en IUS8: 197,362.

(Ver “EMBARGO PRECAUTORIO. El artículo 145 del CFF que lo prevé viola el artículo 16 constitucional”. *Semanario Judicial de la Federación* . IX Epoca. T. II. Pleno. Septiembre de 1995. Pág. 27).

Hipótesis de procedencia del embargo precautorio

Obsérvese en la fracción I la necesaria existencia del crédito fiscal para que proceda el embargo precautorio; esto deviene de las jurisprudencias mencionadas. Si no hay crédito fiscal no hay nada que garantizar.

Orden de bienes sobre los que se practique el embargo precautorio

Este orden aparece en la reforma de 2014 y obedece a la necesidad de proteger el interés jurídico del contribuyente ante la serie de embargos, muchas veces innecesarios o excesivos, sobre sus depósitos bancarios que entorpecían la labor empresarial; ahora esos bienes se encuentran en el sexto lugar del orden que debe seguir la autoridad.

También se dan reglas para la inmovilización de tales depósitos, destacando entre ellas que no será la autoridad hacendaria la que lo haga sino que debe hacerlo por conducto de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Acta circunstanciada

El acta que se levante con motivo de los embargos precautorios deberá circunstanciar con todo cuidado las razones del mismo, sobre todo la existencia del crédito fiscal. En este caso, dada la redacción, circunstanciar debe entenderse como probar tal supuesto; en caso contrario el embargo será ilegal.

Para el cobro de cuentas a favor del fisco que no sean créditos fiscales no procede el PAE

Por último, el fisco federal no es acreedor privilegiado y no podrá aplicar el PAE en el cobro de los productos porque son créditos que devienen de servicios prestados por el Estado en funciones de Derecho Privado o por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de su dominio privado, casos en los que tendrá que acudir a los Tribunales del fuero federal sin el carácter de acreedor privilegiado.

145-A- DEROGADO

146- PRESCRIPCION

El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos o a través del juicio contencioso administrativo. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Asimismo, se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

El plazo para que se configure la prescripción, en ningún caso, incluyendo cuando éste se haya interrumpido, podrá exceder de diez años contados a partir de que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido. En dicho plazo no se computarán los periodos en los que se encontraba suspendido por las causas previstas en este artículo.

DECLARATORIA DE PRESCRIPCION

La declaratoria de prescripción de los créditos fiscales podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudadora o a petición del contribuyente.

PLAZOS QUE NO SE AFECTARAN POR LA IMPLEMENTACION DE ACUERDOS

Los plazos establecidos en este artículo no afectarán la implementación de los acuerdos alcanzados como resultado de los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte.

Comentarios al artículo 146

Prescripción

La prescripción aquí consignada es de clase liberatoria porque libera del cumplimiento de una obligación económica incorporada en un crédito fiscal por el simple transcurso del tiempo, en este caso de cinco años. No es de las prescripciones adquisitivas porque no adquiere la titularidad de ningún derecho. Y se puede ejercer por vía de acción o por vía de excepción. En la primera se da cuando el particular acude a la autoridad para que la declare y en la segunda haciéndola valer en los recursos administrativos o en el juicio de nulidad (ver "PRESCRIPCION POR VIA DE ACCION Y COMO EXCEPCION EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS". RTFF. Año III. No. 32. Agosto de 1990. Páginas 31 y 32).

El cómputo de la prescripción del crédito fiscal se inicia desde el momento en que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido (si se hubiere garantizado, o estuviera subjúdice, no inicia porque en tales hipótesis no pudo ser legalmente exigido), entendiéndose como exigible la deuda que no puede ser rehusada en los términos del derecho común.

Es interesante conocer el criterio de los Tribunales en el caso de la interrupción de la prescripción de un saldo a favor que acontece cuando se presenta el aviso de compensación de dicho saldo en contra de un saldo a cargo aunque sea rechazado por la autoridad. Ver "Prescripción en materia fiscal. El aviso de compensación interrumpe su plazo aun cuando sea rechazado por la autoridad fiscal". Tesis 2a./J.28/2020 (10a.).

¿Pero qué sucede cuando el monto del crédito fiscal es ignorado en su cuantía? ¿No prescribe?

Para responder a esta pregunta hay que partir de la definición legal de crédito fiscal que da el artículo 4 del CFF, siendo aquel que tiene derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena. La parte toral de la definición radica en el "derecho que tiene el Estado de percibirlo". Y si tomamos en cuenta que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, según dice el artículo 6 del mismo Código, el Estado tiene derecho a percibir la contribución en la fecha o dentro del plazo señalado en la ley. En este contexto, el pago pudo ser legalmente exigido, resultando intrascendente el desconocimiento que se tenga de su cuantía, que se reduce a un simple procedimiento de determinación, de ahí la

utilización condicionada del verbo “poder”. Esto se confirma porque el crédito fiscal nace por disposición de la ley independientemente de que se determine; las contribuciones concretamente se causan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación.

Si el objeto del gravamen se configuró y los elementos para la determinación de la base gravable están dados en la ley, el crédito fiscal ha nacido y la fecha legal en que se debe hacer su pago determinará su exigibilidad, independientemente de que el contribuyente no hubiere autodeterminado la contribución, ni la autoridad lo hubiere heterodeterminado en ejercicio de sus facultades, porque el crédito fiscal nace por imperativo de la ley y no por los actos de su determinación que los sujetos de la relación jurídica tributaria realicen. Los actos de determinación no son constitutivos del crédito fiscal.

Una de las consecuencias lógico jurídicas de este criterio es que, como los plazos de la caducidad y la prescripción son completamente independientes y no se encuentran subordinados uno al otro, un crédito fiscal pudo haber estado prescrito aun cuando las facultades del fisco federal estén expeditas para determinar una contribución. Esta determinación se puede hacer válidamente, pero el crédito fiscal no podrá ser cobrado porque habrá prescrito con anterioridad (ver “PRESCRIPCION Y CADUCIDAD, CORREN PARALELAS”. Jurisprudencia No. 16, Informe 1974, Tercera Parte, TCC Pág. 51. Ver “PRESCRIPCION Y CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL”. Jurisprudencia No. 18, Informe 1977, Tercera Parte, TCC, P. 38. En contra de este criterio ver “CREDITO FISCAL. MOMENTO A PARTIR DEL CUAL SE EXTINGUE POR PRESCRIPCION”. *Semanario Judicial de la Federación* . IX Epoca. T: IX. 1er. T.C. del 15o. C. Enero de 1999. Página 842). Por lo anterior es que no se puede estar de acuerdo con la tesis jurisprudencial 2a./J. 15/2000 de la SCJN, que resolvió la contradicción de tesis 11/99, que reza textualmente:

> **PRESCRIPCION PREVISTA EN EL ARTICULO 146 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CREDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE.** Conforme almencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la “prescripción” empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.
>
> El error de este criterio estriba en considerar que la determinación es la constitutiva de derechos para el fisco, cuando sólo es la configuración líquida de la deuda.

Por otro lado, la interrupción de su cómputo sólo se materializará con gestiones de cobro dentro del PAE que se hagan del conocimiento del deudor, o por la suspensión del PAE, o bien por el reconocimiento que éste realice del crédito.

Llama la atención que en la reforma de este artículo para el año 2000 se haga alusión a que el plazo de la prescripción se suspende cuando se suspenda el PAE. Y llama la atención porque este numeral siempre había hablado de interrupción del plazo, no de su suspensión.

La interrupción significa volver a computar el plazo; la suspensión, en cambio, es reanudar el cómputo desde el momento en que había quedado en suspenso.

146-A- CANCELACION DE CREDITOS FISCALES EN LAS CUENTAS PUBLICAS

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Se consideran créditos de cobro incosteable, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquéllos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables.

La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago.

Comentarios al artículo 146-A

Cancelación interna de créditos fiscales

Esta norma da reglas para que la SHCP pueda cancelar créditos fiscales por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor. De esta manera los funcionarios que cancelen estos créditos no incurrirán en responsabilidad oficial y podrá depurarse el inventario de deudas fiscales pendientes incobrables.

Creo que ésta es una cancelación para meros fines administrativos mas no para liberación de los deudores, por lo que los créditos fiscales siguen teniendo vida jurídica hasta en tanto

no prescriban. Sin embargo, en la reforma de 2014 se eliminó la referencia expresa que en tales términos existía.

146-B- CONDONACION PARCIAL DE CREDITOS FISCALES A CONTRIBUYENTES EN CONCURSO MERCANTIL

Tratándose de contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, las autoridades fiscales podrán condonar parcialmente los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la Ley respectiva y de acuerdo con lo siguiente:

I. Cuando el monto de los créditos fiscales represente menos del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación no excederá del beneficio mínimo de entre los otorgados por los acreedores que, no siendo partes relacionadas, representen en conjunto cuando menos el 50% del monto reconocido a los acreedores no fiscales.

II. Cuando el monto de los créditos fiscales represente más del 60% del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación, determinada en los términos del inciso anterior, no excederá del monto que corresponda a los accesorios de las contribuciones adeudadas.

La autorización de condonación deberá sujetarse a los requisitos y lineamientos que establezca el reglamento de este Código.

Comentarios al artículo 146-B

Condonación de créditos fiscales

Desde el punto de vista del contribuyente representa un alivio económico a la difícil situación que enfrenta y, en contrapartida, las autoridades fiscales podrán reconocerla condonando las contribuciones sin responsabilidad oficial.

Recomiendo la lectura de los comentarios al artículo 149.

146-C- CREDITOS FISCALES A CARGO DE ENTIDADES PARAESTATALES EN PROCESO DE LIQUIDACION O EXTINCION

Tratándose de créditos fiscales a cargo de cualquier entidad paraestatal de la Administración que se encuentre en proceso de extinción o liquidación, así como a cargo de cualquier sociedad, asociación o fideicomiso en el que, sin tener el carácter de entidad paraestatal, el Gobierno Federal o una o más entidades de la Administración Pública paraestatal, conjunta o separadamente, aporten la totalidad del patrimonio o sean propietarias de la totalidad de los títulos representativos del capital social, que se encuentre en proceso de liquidación o extinción, operará de pleno derecho la extinción de dichos créditos, sin necesidad de autorización alguna, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

I. Que exista dictamen de auditor externo en el que se manifieste que la entidad no sea titular de activo alguno con el que sea posible ejecutar el cobro total o parcial de los créditos,

excluyendo aquellos que se encuentren afectos mediante garantía real al pago de obligaciones que se encuentren firmes y que sean preferentes a las fiscales federales en términos de lo dispuesto por este Código.

(11) **II.** El Servicio de Administración y Enajenación de Bienes deberá informar a las autoridades fiscales de la actualización de la hipótesis prevista en la fracción anterior.

Cumplido lo anterior los créditos fiscales quedarán cancelados de las cuentas públicas.

Comentarios al artículo 146-C

Por la redacción de la primera parte de este artículo, asumo que aplica la extinción de los créditos a cargo también de las entidades de los estados y los municipios, no así de sus sociedades, asociaciones o fideicomisos.

Cuando la liquidación o extinción no esté a cargo del Servicio de Administración y Enajenación de Bienes, el liquidador designado deberá informar de la existencia del dictamen a que hace referencia la fracción I.

146-D- CREDITOS FISCALES EN LA SUBCUENTA ESPECIAL DE CREDITOS INCOBRABLES

Los créditos fiscales que se encuentren registrados en la subcuenta especial de créditos incobrables a que se refiere el artículo 191 de este Código, se extinguirán, transcurridos cinco años contados a partir de que se haya realizado dicho registro, cuando exista imposibilidad práctica de cobro.

Para estos efectos, se considera que existe imposibilidad práctica de cobro, entre otras, cuando los deudores no tengan bienes embargables, el deudor hubiera fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre o cuando por sentencia firme hubiera sido declarado en quiebra por falta de activo.

Comentarios al artículo 146-D

El fisco federal llevará una subcuenta de créditos incobrables para los que aún subsistan después de la aplicación del producto obtenido del remate, de la enajenación o adjudicación de los bienes del deudor; cinco años después pueden extinguirse por incobrables.

Este artículo, dada su redacción, no aplica a otros créditos incobrables diferentes a los aquí mencionados.

147- CONTROVERSIAS ENTRE EL FISCO FEDERAL Y LOS FISCOS LOCALES

Las controversias que surjan entre el fisco federal y los fiscos locales relativas al derecho de preferencia para recibir el pago de los créditos fiscales, se resolverán por los tribunales judiciales de la Federación, tomando en cuenta las garantías constituidas y conforme a las siguientes reglas:

I. La preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos.

II. En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante.

Comentarios al artículo 147

Litigios entre fisco federal y locales

Siendo los fiscos federal y locales, autoridades fiscales autónomas entre sí y estando legitimados en carácter de sujetos activos de la relación tributaria nacida por diferentes leyes, federales o locales, según el caso, es claro que se deben sujetar a reglas que diriman sus diferencias respecto de derechos de preferencia en el cobro de sus respectivas contribuciones, debiendo conocer de ellas los Tribunales Judiciales de la Federación según competencia concedida por este artículo.

En virtud del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, los puntos de contacto y fricción entre estos fiscos no se dan con frecuencia. Sin embargo, para el caso de darse por la aplicación de sus respectivas leyes, se privilegia al fisco que tenga a su favor impuestos sobre la propiedad raíz, verbigracia impuesto predial; sobre los frutos de los bienes inmuebles, verbigracia ISR o IVA, en su caso, por las rentas cobradas sobre los inmuebles; o derivados de la venta de los inmuebles, verbigracia impuesto sobre adquisición de inmuebles o ISR derivado de la utilidad en la venta del mismo.

El principio general de que primero en tiempo es primero en derecho, opera cuando exista embargo sobre bienes de algún contribuyente realizado en primer lugar por alguno de los fiscos litigantes.

148- CONCURRENCIA DE FISCOS FEDERAL Y LOCALES

Cuando en el procedimiento administrativo de ejecución concurran contra un mismo deudor, el fisco federal con los fiscos locales fungiendo como autoridad federal de conformidad con los convenios de coordinación fiscal y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar coactivamente contribuciones de carácter federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público iniciará o continuará, según sea el caso, el procedimiento administrativo de ejecución por todos los créditos fiscales federales omitidos.

El producto obtenido en los términos de este artículo, se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

I. Los gastos de ejecución.

II. Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.

III. Las aportaciones de seguridad social.

IV. Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

V. Las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

Comentarios al artículo 148

Concurrencia de fiscos

Este es un caso de concurrencia en donde la autoridad local actúa como federal, por lo que es lógico que quien continúe con la ejecución sea el fisco federal. No hay real conflicto.

Y sólo es de hacer notar la preferencia que se otorga a las cuotas del IMSS o del INFONAVIT por sobre las demás contribuciones federales.

149- PREFERENCIA PARA EL FISCO FEDERAL

El fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir, con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

Para que sea aplicable la excepción a que se refiere el párrafo anterior, será requisito indispensable que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el registro público que corresponda y, respecto de los adeudos por alimentos, que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes.

La vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque deberá comprobarse en forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo.

En ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales. Cuando se inicie juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Comentarios al artículo 149

Fisco federal preferente

Este artículo se compone de dos partes, la primera es referida a la preferencia del fisco federal y sus excepciones y la segunda referida a la situación que guarda dicho fisco frente a los juicios universales.

El legislador protege al erario por ser patrimonio colectivo y fundamental para satisfacer el gasto público; los intereses colectivos están por encima del interés individual. Las excepciones tienen sus explicaciones, por ejemplo la prenda o la hipoteca tienden a salvaguardar a la institución de la garantía como una forma de conservar el Estado de Derecho y su protección al crédito; los alimentos protegen del abandono familiar y los derechos de los trabajadores, como protección de clase, los tutela el Estado por sobre los intereses del Estado mismo, desde luego con los límites señalados. Los requisitos a que se someten del registro, o de la presentación de la demanda antes de la notificación del crédito tienden a evitar los actos simulados.

El fisco federal no entra en los juicios universales. Excepciones

En el siglo XIX el fisco se supeditaba a los Tribunales para el cobro de sus créditos, situación abandonada en la actualidad pudiendo ahora cobrar los créditos por sí mismo mediante la facultad económico coactiva. Por esta razón se le excluye de entrar a los juicos universales como la quiebra o el concurso y puede cobrar sus créditos sin sujeción a la Ley de Concursos Mercantiles. Sin embargo, a partir de la sentencia de concurso mercantil y hasta la terminación del plazo para la etapa de conciliación se suspenderán los procedimientos administrativos de ejecución de los créditos fiscales. Las autoridades fiscales podrán continuar con los actos necesarios para la determinación y aseguramiento de los créditos fiscales del contribuyente. (artículo 60 de la Ley de Concursos Mercantiles).

Es interesante constatar en el siglo XIX, en los diversos códigos de procedimientos estatales, la existencia de un Capítulo denominado “Juicios de Hacienda” que preveía un juicio sumario en contra del deudor de créditos fiscales que se instauraba después de haberle embargado bienes para garantizar el crédito. Así se contemplaba, por ejemplo, en el Código de Procedimientos del Estado de Veracruz-Llave del año de 1868, supeditando la actuación de la hacienda pública en el cobro coactivo de los créditos fiscales a los Tribunales del Poder Judicial. Es fácil afirmar que los artículos 504 al 509 del vigente CFPC, que establecen el procedimiento especial en el concurso cuando existan créditos fiscales, es letra muerta por encontrarse derogados implícitamente al contradecir las disposiciones relativas del CFF que es posterior al CFPC.

A partir del año 2000, por la entrada en vigor de la Ley de Concursos Mercantiles, el CFF sufrió reformas en sus artículos 144 y 146 y se le adicionó el artículo 146-B, previendo los casos de contribuyentes sometidos al procedimiento de concurso mercantil y la participación en éste de las autoridades fiscales en una confusa contradicción con la disposición en comentario que prohíbe que el fisco federal entre a los juicios universales.

Así, el artículo 144 establece la posibilidad de la suspensión de la ejecución de créditos fiscales cuando los Tribunales competentes les notifiquen a las autoridades fiscales de una sentencia de concurso mercantil. La única razón para suspender el PAE en estos supuestos, es que el fisco federal sin entrar en los juicios universales se va a supeditar a sus resultados obligándose a la condonación de adeudos en términos del artículo 146-B del CFF.

Confirma lo anterior lo dispuesto en el penúltimo párrafo del citado artículo, al disponer que se reiniciará el PAE cuando el contribuyente no cubra los créditos fiscales a los que se haya obligado, mediante convenio, dentro del procedimiento judicial en donde convino (se supone que con las autoridades fiscales) en los términos del artículo 146-B del CFF. Esto, que se contempló en la reforma fiscal para el año 2000, es un giro de 180 grados con el criterio tradicional de que el fisco federal no entra en los juicios universales. Implícitamente se podría interpretar que el fisco federal se está supeditando a las consecuencias de procedimientos ajenos a los fiscales y a Tribunales federales para el cobro de los créditos fiscales, situación que se confronta con la autonomía legal para el cobro que a las autoridades fiscales les otorga el PAE.

El artículo 146-B, por su parte, establece un caso de condonación parcial de contribuciones cuando el contribuyente se encuentre en un juicio de concurso mercantil y celebre un convenio con las autoridades judiciales que conozcan del procedimiento concursal en términos de la ley que regule los concursos mercantiles, lo que confirma que las autoridades fiscales se deberán ajustar, para el cobro de las contribuciones en estos casos,

al procedimiento señalado en la ley mercantil ante los jueces respectivos, lo que se encuentra en franca contradicción con lo dispuesto por el artículo 149 en comentario.

Es necesario mencionar que desde el punto de vista del contribuyente sometido a un procedimiento de concurso mercantil representa un alivio económico a la difícil situación que enfrenta y, en contrapartida, las autoridades fiscales –lo que no podían hasta el año de 1999– podrán reconocerla condonando parcialmente las contribuciones sin responsabilidad oficial.

150- GASTOS DE EJECUCION

Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código.

II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código.

III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a $430.00, (1) se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.

(1)***Cantidad actualizada por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicada en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidad republicada en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de $67,040.00.(2)

(2) ***Cantidad actualizada por Modificación al Anexo 5 de la RM 2017, publicada en el DO de 29-XII-2017, en vigor a partir del 1-I-2018. Cantidad republicada en el Anexo 5 de la RM 2020 según DO de 9-I-2020 y 14-V-2020***

GASTOS EXTRAORDINARIOS

Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V, de este Código, que comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones, de cancelaciones o de solicitudes de información, en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios, los devengados por concepto de escrituración y las contribuciones que origine la transmisión de dominio de los bienes inmuebles enajenados o adjudicados a favor de la Federación en los términos de lo previsto por el artículo 191 de este Código, y las

contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen a los bienes que sean objeto de remate.

DETERMINACION DE LOS GASTOS DE EJECUCION

Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación.

DESTINO DE LA RECAUDACION POR GASTOS DE EJECUCION

Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán al establecimiento de un fondo revolvente para gastos de cobranza, para programas de fomento con el público en general del cumplimiento de las obligaciones fiscales, para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines. El destino de estos ingresos será con independencia del presupuesto que tengan asignado las autoridades fiscales federales.

COSTO DE AVALUO PRACTICADO POR LA AUTORIDAD

Cuando las autoridades fiscales ordenen la práctica de un avalúo, y éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.

Comentarios al artículo 150

Procedencia de los gastos de ejecución

Los gastos de ejecución participan de la naturaleza de las contribuciones o de los aprovechamientos, dependiendo que deriven de unas u otros, según disponen los artículos 2 y 3 del CFF, por lo que correrán su misma suerte como accesorios que son. Si tales ingresos del Estado resultan ilegales, así lo serán los gastos de ejecución; por el contrario, si resultan legales así lo serán los gastos de ejecución. Esto se confirma también en el artículo 95 del RCFF.

Gastos extraordinarios

Según el artículo 94 del RCFF, la autoridad recaudadora determinará los gastos extraordinarios y acompañará los documentos en los que consten, cuidando que sean los estrictamente indispensables.

Los honorarios de los depositarios incluirán los reembolsos por gastos de guarda, mantenimiento y conservación del bien; cuando los bienes se depositen en los locales de las autoridades, los honorarios serán equivalentes a los mencionados gastos.

Gastos de ejecución en requerimiento de pago y embargo

Si en la misma diligencia se llevan a cabo tanto el requerimiento de pago y el embargo, los honorarios de ejecución procederán en el equivalente a un solo cobro.

Para determinar los gastos de ejecución considerarán como un solo crédito la totalidad de los adeudos que se determinen en una resolución, o la totalidad de los que se solicite el pago en parcialidades, aun cuando provengan de diferentes contribuciones o correspondan a años distintos.

SECCION SEGUNDA
DEL EMBARGO

151- EMBARGO

Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

I. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco, o a embargar los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I del presente Código, a fin de que se realicen las transferencias de fondos para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En ningún caso procederá el embargo de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado el embargo de los depósitos o seguros a que se refiere el artículo 155, fracción I, de este Código en una o más cuentas del contribuyente, deberán informarlo a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en la que se haya ejecutado, señalando el número de las cuentas así como el importe total que fue embargado. La autoridad fiscal a su vez deberá notificar al contribuyente de dicho embargo a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado éste.

En los casos en que la autoridad fiscal tenga conocimiento de que el embargo se realizó por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ordenará a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiere tenido conocimiento del embargo en exceso, a las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que correspondan, liberar la cantidad correspondiente. Las entidades o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos embargados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

INSCRIPCION DEL EMBARGO DE BIENES RAICES, ETC.

El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda en todas ellas se inscribirá el embargo.

Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades o por error aritmético en las declaraciones, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

CREDITOS FISCALES A LOS QUE NO SE PRACTICARA EMBARGO

No se practicará embargo respecto de aquellos créditos fiscales que hayan sido impugnados en sede administrativa o jurisdiccional y se encuentren garantizados en términos de lo establecido en las disposiciones legales aplicables.

Comentarios al artículo 151

Embargo ejecución

El embargo es el medio legal que utilizan las autoridades fiscales para garantizar el cobro de los créditos y consiste en el aseguramiento de los bienes propiedad del contribuyente deudor para que, con su venta mediante el remate, cobre el crédito.

Clases de embargos

Existen, a mi juicio, tres clases de embargos: los precautorios, los voluntarios y los definitivos (o embargo ejecución). Las dos primeras clases las denominamos también embargos garantía en estricto sentido, en contra de la tercera que es el embargo ejecución. Los llamamos embargo garantía porque su única finalidad es garantizar el crédito fiscal mientras se tramitan los procesos administrativos, jurisdiccionales o los judiciales con ellos relacionados; al agotarse éstos y resultar negativos para el deudor se convierten en embargos ejecución.

Embargos precautorios

Los embargos precautorios son coactivos y se utilizan para garantizar el interés fiscal, presente o futuro, y se denominan así por tratarse de medidas que tienden a prevenir posibles maquinaciones del particular en perjuicio del interés fiscal. Existen múltiples supuestos de embargos precautorios para evitar que el erario quede desguarnecido ante determinadas actuaciones anómalas de los contribuyentes morosos. Sin embargo, estas medidas, por lo agresivas que suelen ser, deben ser utilizadas con prudencia por las autoridades fiscales para no dañar Derechos Fundamentales de los ciudadanos.

Un primer caso lo encontramos en el artículo 41, penúltimo párrafo del CFF, que autoriza el inicio del PAE cuando los contribuyentes omitan presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atiendan tres requerimientos de la autoridad en el sentido de presentar un documento omitido.

Otros casos de embargos precautorios los señalé al comentar los contemplados en el artículo 40-A de este Código; otros están previstos en la Ley Aduanera.

Embargos voluntarios

Los embargos voluntarios son los ofrecidos por el contribuyente o un tercero para garantizar el interés fiscal y se encuentran previstos en el artículo 141, fracción V del CFF. Se podrá ofrecer esta clase de embargo en la vía administrativa cuando:

a) Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

b) Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades.

c) Se solicite la aplicación del producto de los bienes rematados en el caso de controversia por prelación de créditos.

d) Se solicite la condena condicional, la sustitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio para sentenciados por delitos fiscales.

Embargos garantía

Encontramos otros embargos garantía que son aquéllos practicados por la propia autoridad fiscal, cuando el contribuyente no ha garantizado o ha dejado de garantizar un crédito fiscal, habiéndolo impugnado. En este caso se iniciaría el PAE que podría llegar hasta sus últimas consecuencias con el remate, si el deudor no solicita la suspensión del procedimiento.

Embargos definitivos

Los embargos definitivos son los propiamente denominados “embargo ejecución”. Son la única herramienta coactiva real para que las autoridades fiscales hagan efectivos los créditos fiscales. Las otras pueden ser las medidas administrativas tendentes a conseguir el cumplimiento voluntario y espontáneo de la obligación fiscal mediante el incremento del grado de riesgo por el control que se ejerza. Las consignaciones penales, en un estado de derecho, no deben ser medidas de la administración tributaria para lograr el cobro de las contribuciones, sin que con esto se ignore el impacto ejemplar que trae consigo. La represión de la conducta delictiva debe ser el único motivo que lleve a una consignación penal.

Embargo a negociaciones

En el caso de embargos a negociaciones, no se deben confundir los embargos garantía con los embargos ejecución. En efecto, el embargo de la negociación, con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda a la empresa y que haya sido ofrecido como garantía del interés fiscal, no debe ser implementado por parte de las autoridades mediante interventor con cargo a la caja, porque sería un embargo ejecución; solamente debe quedar trabado el embargo, nombrar depositario al representante legal de la empresa o al propio contribuyente y sólo para el caso de que sea necesario ejecutarlo se deberá proceder, por medio del PAE,

a designar un interventor con cargo a la caja. Esto debe ser así porque el embargo garantía no se encuentra contemplado dentro del PAE.

Inicio del PAE

El PAE inicia con el requerimiento de pago y si no se demuestra haber hecho el pago se procede al embargo como acto seguido. La única excepción a esta regla es la del requerimiento de pago por haber cesado la prórroga en el pago en parcialidades, donde el particular tiene como derecho seis días para efectuar el pago; si no lo hace, vendrá el embargo como consecuencia.

Improcedencia del amparo indirecto contra el embargo

Como existe la suspensión en el Juicio Contencioso Administrativo, en la mayoría de los casos y por aplicación del principio de definitividad en el amparo, no procederá el juicio de amparo indirecto. Ver Tesis 2a./J. 18/2015 (10a.) “INMOVILIZACION DE CUENTAS BANCARIAS. Contra el acto que la decreta no procede el juicio de amparo indirecto.”

152- ACTA CIRCUNSTANCIADA DE LA DILIGENCIA

El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el lugar donde se encuentren los bienes propiedad del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones en este Código. De esta diligencia se levantará acta circunstanciada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma, y se notificará al propietario de los bienes embargados a través del buzón tributario.

ACTOS DE INSPECCION Y VIGILANCIA

En el caso de actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.

Comentarios al artículo 152

Acta circunstanciada del embargo

Este numeral contiene dos partes, la primera referida a los requisitos formales que deben observarse en la diligencia de embargo definitivo y la segunda, por cierto mal ubicada aquí porque debiera estar contemplada dentro de los embargos precautorios, referida a las facultades de los inspectores en materia de comercio exterior para el aseguramiento de bienes de importación.

El acta debe estar pormenorizada, lo que a juicio del autor es lo mismo que circunstanciada y debe reunir por lo menos los requisitos de: **I.** Constar por

escrito. **II.** Señalar la autoridad que lo emite. **III.** Estar fundado y motivado y expresar su objeto o propósito. **IV.** Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a quienes vaya dirigido (ver"REQUERIMIENTO de pago y embargo. El ejecutor debe levantar acta circunstanciada al efectuarlo" RTFF. Año VIII. No. 85. Enero 1995. Pág. 39).

DILIGENCIA DE REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO DE BIENES DEL DEUDOR FISCAL. EL ACTA RESPECTIVA DEBE ESPECIFICAR EN FORMA CIRCUNSTANCIADA, QUE SE REQUIRIO LA PRESENCIA DEL CONTRIBUYENTE O SU REPRESENTANTE LEGAL, Y QUE COMO NO SE LES ENCONTRO, POR NO ATENDER EL CITATORIO PREVIO, LA DILIGENCIA SE REALIZO POR CONDUCTO DE DIVERSA PERSONA. Para la práctica de una diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes del deudor fiscal, el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación impone al ejecutor la obligación de cumplir con las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 del propio Código, así como la de levantar acta pormenorizada de la diligencia. En ese sentido, se infiere que en el acta que se levante con motivo de esa clase de diligencias, deben especificarse los datos esenciales que no dejen duda alguna acerca de que se requirió la presencia del representante legal del contribuyente y de las causas por las que la diligencia se realizó por conducto de interpósita persona, pues el requerimiento de pago y embargo de bienes, es un acto de molestia en la esfera jurídica del gobernado, lo que amerita hacer constar en forma fehaciente, sin dejar duda alguna, que el notificador requirió la presencia del contribuyente o su representante legal, y que como no se les encontró, por no haber atendido el citatorio que se les dejó, la diligencia se realizó por conducto de diversa persona. Por tanto, para la debida legalidad de la diligencia es necesario que los ejecutores, al llevar a cabo el requerimiento de pago y, en su caso, embargo de bienes del deudor fiscal, conforme a lo dispuesto en el citado artículo 152, es necesario que asienten con toda claridad y precisión la circunstancia de que se requirió la presencia del contribuyente para entender con él la diligencia, o su representante legal, y que como no se les encontró, por no haber atendido el citatorio previo que para tal efecto se les dejó, la diligencia se realizó por conducto de diversa persona.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 151/2005. Administrador Local Jurídico de Acapulco. 1 de diciembre de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Rafael Aragón. Secretaria: María Guadalupe Gutiérrez Pessina.

En el caso de que no existan bienes, el fisco como cualquier acreedor puede sufrir la pérdida de su crédito por incobrable, sin que por ello se considere que el deudor ha incurrido en un delito.

Novena Epoca. Registro: 174909. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tesis Aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta* XXIII. Junio de 2006. Materia: Administrativa. Tesis: XXI.2o.P.A.38 A. Pág. 1151.

153- GUARDA DE BIENES EMBARGADOS

Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales. Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaría, pudiendo ésta realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según el caso, con las facultades y obligaciones señaladas en los artículos 165, 166 y 167 de este Código.

La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

El ejecutor podrá colocar sellos o marcas oficiales con los que se identifiquen los bienes embargados, lo cual se hará constar en el acta a que se refiere el primer párrafo del artículo 152 de este Código.

El depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.

Comentarios al artículo 153

Depositarios

Nótense las tres categorías de depositarios que señala la ley según el bien embargado:

a) “Depositario” propiamente dicho es aquél al cual el fisco le encomienda la guarda de bienes muebles.

b) “Interventor con cargo a la caja” es el depositario en el caso de embargo de negociaciones.

c) “Interventor administrador” es el depositario en el caso de embargos a negociaciones cuando ha cesado la intervención con cargo a la caja.

En el caso de bienes inmuebles la ley señala que se nombrará un interventor o administrador sin regular expresamente sus funciones, toda vez que sólo se regulan cuando intervienen negociaciones. Desde el punto de vista del autor esta norma es incompleta, primero, porque los inmuebles por sí mismos no son una negociación aunque estén en explotación y menos aún si son propiedad de personas físicas que no se dediquen a actividades empresariales; debieran darles funciones específicas; segundo, porque podría

nombrarse simplemente a un depositario (como en la práctica se realiza) hasta en tanto se promueven los medios de defensa o se llegue al remate.

Sustracción de bienes

Se autoriza al fisco federal a la sustracción de los bienes en caso de remoción del cargo de depositario; a mi juicio, esta sustracción siempre fue posible legalmente, dada la naturaleza jurídica del embargo y del nombramiento de depositario, que en forma lógica y natural lo permiten, es más, dada la responsabilidad del depositario sobre los bienes, podría ser hasta una exigencia de garantía para el acreedor.

Depositario infiel

Será castigado penalmente como depositario o interventor infiel aquel que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, o los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.

154- AMPLIACION DEL EMBARGO

El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

Comentarios al artículo 154

Embargo ampliado

La ampliación del embargo es un derecho del acreedor, pero para salvaguardar las garantías de seguridad jurídica del deudor deberá reunir los mismos requisitos que cualquier otro embargo.

155- ORDEN A SEGUIR EN EL EMBARGO DE BIENES

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

(12) **I.** Dinero, metales preciosos, depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la Ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

En el caso de que se embarguen depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente a que se refiere el párrafo anterior, el monto del embargo sólo podrá ser hasta

por el importe del crédito fiscal actualizado y sus accesorios legales que correspondan hasta la fecha en que se practique, ya sea en una o más cuentas. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

IV. Bienes inmuebles. En este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.

DESIGNACION DE TESTIGOS

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos, y si no lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

Comentarios al artículo 155

Derecho del deudor a designar bienes para embargo

Frente a testigos, el deudor tiene el derecho a decidir qué bienes pueden ser los embargados, siempre que sean de fácil realización o venta, circunstancia esta última difícil de determinar en el momento de la diligencia de embargo.

En el caso de embargo de bienes inmuebles no se prevé el caso de que la persona con quien se entienda la diligencia desconozca la existencia de gravámenes; es claro que la autoridad podrá solicitar tales informes al Registro Público de la Propiedad y del Comercio.

Como protección a los derechos del contribuyente se especifica que en el caso de embargos de depósitos bancarios el monto del embargo deberá ser exclusivamente por el monto del crédito fiscal actualizado y sus accesorios, evitándole con ello los perjuicios que podría afrontar en un embargo total de sus cuentas.

156- CAUSAS DE EXCEPCION AL ORDEN A SEGUIR

El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo anterior, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

I. No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.

II. Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo, señale:

a) Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.

b) Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.

c) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

El ejecutor deberá señalar, invariablemente, bienes que sean de fácil realización o venta. En el caso de bienes inmuebles, el ejecutor solicitará al deudor o a la persona con quien se entienda la diligencia que manifieste bajo protesta de decir verdad si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna. Para estos efectos, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá acreditar fehacientemente dichos hechos dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se inició la diligencia correspondiente, haciéndose constar esta situación en el acta que se levante o bien, su negativa.

Comentarios al artículo 156

Casos en que corresponde al acreedor señalar bienes para embargo

El acreedor fiscal tiene a la vez el derecho de señalar bienes en estos casos.

Llama la atención la difícil obligación imputada al ejecutor de señalar bienes de fácil realización y venta, toda vez que es una circunstancia que depende del mercado y no de la subjetiva apreciación del funcionario.

En el caso de embargo de bienes inmuebles el fisco tendrá siempre la posibilidad de solicitar los datos de gravámenes al Registro Público de la Propiedad.

156-BIS- INMOVILIZACION DE DEPOSITOS BANCARIOS, SEGUROS O CUALQUIER OTRO DEPOSITO

La autoridad fiscal procederá a la inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores, a excepción de los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias que se hayan realizado hasta por el monto de las aportaciones efectuadas conforme a la Ley de la materia, de acuerdo con lo siguiente:

I. Cuando los créditos fiscales se encuentren firmes.

II. Tratándose de créditos fiscales que se encuentren impugnados y no estén debidamente garantizados, procederá la inmovilización en los siguientes supuestos:

a) Cuando el contribuyente no se encuentre localizado en su domicilio o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes.

b) Cuando no esté debidamente asegurado el interés fiscal por resultar insuficiente la garantía ofrecida.

c) Cuando la garantía ofrecida sea insuficiente y el contribuyente no haya efectuado la ampliación requerida por la autoridad.

d) Cuando se hubiera realizado el embargo de bienes cuyo valor sea insuficiente para satisfacer el interés fiscal o se desconozca el valor de éstos.

IMPORTE DE LA INMOVILIZACION

Sólo procederá la inmovilización hasta por el importe del crédito fiscal y sus accesorios o, en su caso, hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir los mismos a la fecha en que se lleve a cabo la inmovilización. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

ORDEN MEDIANTE OFICIO PARA LA INMOVILIZACION Y CONSERVACION DE LOS FONDOS DEPOSITADOS

La autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido a la unidad administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, a efecto de que éstas últimas realicen la inmovilización y conserven los fondos depositados. Para efectos de lo anterior, la inmovilización deberán realizarla a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal.

INFORME A LA AUTORIDAD FISCAL DEL CUMPLIMIENTO DE INMOVILIZACION DE DEPOSITOS O SEGUROS

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización de los depósitos o seguros en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó, a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se ejecutó, señalando el número de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado. La autoridad fiscal notificará al contribuyente sobre dicha inmovilización, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado ésta.

LIBERACION DE RECURSOS INMOVILIZADOS EN EXCESO

En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, haga del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo de este artículo, ésta deberá ordenar a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente. Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

CONTRIBUYENTE CON OTRAS CUENTAS CON RECURSOS SUFICIENTES

En caso de que en las cuentas a que se refiere el primer párrafo del presente artículo, no existan recursos suficientes para garantizar el crédito fiscal y sus accesorios, la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate, deberá efectuar

una búsqueda en su base de datos, a efecto de determinar si el contribuyente tiene otras cuentas con recursos suficientes para tal efecto. De ser el caso, la entidad o sociedad procederá a inmovilizar a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que se les ordene la inmovilización y conservar los recursos depositados hasta por el monto del crédito fiscal. En caso de que se actualice este supuesto, la entidad o sociedad correspondiente deberá notificarlo a la autoridad fiscal, dentro del plazo de tres días contados a partir de la fecha de inmovilización, a fin de que dicha autoridad realice la notificación que proceda conforme al párrafo anterior.

INFORME A LA AUTORIDAD FISCAL DEL INCREMENTO DE LOS DEPOSITOS POR LOS INTERESES QUE SE GENEREN

La entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo deberá informar a la autoridad fiscal a que se refiere el primer párrafo de este artículo, el incremento de los depósitos por los intereses que se generen, en el mismo periodo y frecuencia con que lo haga al cuentahabiente.

FONDOS DE LA CUENTA DEL CONTRIBUYENTE QUE UNICAMENTE PODRAN TRANSFERIRSE

Los fondos de la cuenta del contribuyente únicamente podrán transferirse cuando el crédito fiscal relacionado, incluyendo sus accesorios quede firme, y hasta por el importe que resulte suficiente para cubrirlo a la fecha en que se realice la transferencia.

OFRECIMIENTO DE GARANTIA ADICIONAL

En los casos en que el crédito fiscal incluyendo sus accesorios, aún no quede firme, el contribuyente titular de las cuentas inmovilizadas podrá, de acuerdo con el artículo 141 de este Código, ofrecer una garantía que comprenda el importe del crédito fiscal, incluyendo sus accesorios a la fecha de ofrecimiento. La autoridad deberá resolver y notificar al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida, o el requerimiento de requisitos adicionales, dentro de un plazo máximo de cinco días siguientes a la presentación de la garantía. La autoridad tendrá la obligación de comunicar a la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo el sentido de la resolución, enviándole copia de la misma, dentro del plazo de cinco días siguientes a aquél en que haya notificado dicha resolución al contribuyente, si no lo hace durante el plazo señalado, la entidad o sociedad de que se trate levantará la inmovilización de la cuenta.

IMPROCEDENCIA A LA INMOVILIZACION DE LOS DEPOSITOS O SEGUROS

En ningún caso procederá la inmovilización de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

Comentarios al artículo 156-BIS

Depósitos bancarios

Los depósitos bancarios se encuentran regulados por los artículos 267 al 279 de la LGTOC y son de dos clases: los de dinero y los de títulos, pudiendo ambos ser embargados en los términos de la disposición en comento.

¿Embargo ejecución o embargo precautorio?

A juicio del autor es importante distinguir si el embargo es uno de garantía o uno de ejecución, porque las consecuencias son diferentes, debiendo recordar los comentarios efectuados al artículo 151 de esta obra.

Existen, a mi juicio, tres clases de embargos: los precautorios, los voluntarios y los definitivos (o embargo ejecución). Las dos primeras clases las denominamos también embargos garantía en estricto sentido, en contra de la tercera que es el embargo ejecución. Los llamo embargo garantía porque su única finalidad es garantizar el crédito fiscal mientras se tramitan los procesos administrativos, jurisdiccionales o los judiciales con ellos relacionados; al agotarse éstos y resultar negativos para el deudor se convierten en embargos ejecución y el fisco se puede cobrar con ellos.

Dada la redacción del presente artículo, estamos en presencia de un embargo ejecución cuando el crédito fiscal ha quedado firme, según la fracción I; será embargo garantía en la fracción II porque “los fondos de la cuenta del contribuyente únicamente podrán transferirse cuando el crédito fiscal relacionado, incluyendo sus accesorios, quede firme y hasta por el importe que resulte suficiente para cubrirlo en la fecha en que se realice la transferencia”.

Se le otorga seguridad jurídica al contribuyente porque se dan normas para que no se embargue (o inmovilice) por una cantidad mayor a la debida.

Aquí se faculta a la autoridad ejecutora a que directamente ordene la inmovilización de las cuentas mediante oficio dirigido a la entidad financiera correspondiente, a diferencia del embargo precautorio contenido en el artículo 145, donde sólo podrá solicitarlo mediante oficio dirigido la autoridad reguladora correspondiente, como en el caso de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

156-TER- COBRO DEL CREDITO FISCAL

En los casos en que el crédito fiscal se encuentre firme, la autoridad fiscal procederá como sigue:

TRANSFERENCIA DE RECURSOS DE CUENTAS INMOVILIZADAS

I. Si la autoridad fiscal tiene inmovilizadas cuentas en entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores, y el contribuyente no ofreció una forma de garantía del interés fiscal suficiente antes de que el crédito fiscal quedara firme, la autoridad fiscal ordenará a la entidad financiera o sociedad cooperativa la transferencia de los recursos hasta por el monto del crédito fiscal, o hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir el mismo. La entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo deberán informar a la autoridad fiscal, dentro de los tres días posteriores a la orden de transferencia, el monto transferido y acompañar el

comprobante que acredite el traspaso de los fondos a la cuenta de la Tesorería de la Federación o de la autoridad fiscal que corresponda.

INTERES FISCAL QUE SE ENCUENTRE GARANTIZADO EN FORMA DISTINTA

II. Si el interés fiscal se encuentra garantizado en alguna forma distinta a las establecidas en las fracciones I y III, del artículo 141 de este Código, la autoridad fiscal procederá a requerir al contribuyente para que efectúe el pago del crédito fiscal en el plazo de cinco días siguientes a la notificación del requerimiento. En caso de no efectuarlo, la autoridad fiscal podrá, indistintamente, hacer efectiva la garantía ofrecida, o proceder en los términos de la fracción anterior, a la transferencia de los recursos respectivos. En este caso, una vez que la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo, informe a la autoridad fiscal haber transferido los recursos suficientes para cubrir el crédito fiscal, la autoridad fiscal deberá proceder en un plazo máximo de tres días, a liberar la garantía otorgada por el contribuyente.

CUENTAS DE GARANTIA Y POLIZA DE FIANZA

III. Si el interés fiscal se encuentra garantizado en alguna de las formas establecidas en las fracciones I y III, del artículo 141 de este Código, la autoridad fiscal procederá a hacer efectiva la garantía.

TRANSFERENCIA DE RECURSOS

IV. Si el interés fiscal no se encuentra garantizado, la autoridad fiscal podrá proceder a la transferencia de recursos en los términos de la fracción I de este artículo.

INFORMAR A LA AUTORIDAD FISCAL QUE ORDENO LA TRANSFERENCIA EL MONTO TRANSFERIDO

En los casos indicados en este artículo, las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores deberán informar a la autoridad fiscal que ordenó la transferencia el monto transferido, a más tardar al tercer día siguiente de la fecha en que ésta se realizó. La autoridad fiscal deberá notificar al contribuyente la transferencia de los recursos, conforme a las disposiciones aplicables, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que se hizo de su conocimiento la referida transferencia.

TRANSFERENCIA SUPERIOR AL CREDITO FISCAL

Si al transferirse el importe el contribuyente considera que éste es superior al crédito fiscal, deberá demostrar tal hecho ante la autoridad fiscal con prueba documental suficiente, para que dicha autoridad proceda al reintegro de la cantidad transferida en exceso en un plazo no mayor de veinte días a partir de que se notifique al contribuyente la transferencia de los recursos. Si a juicio de la autoridad fiscal las pruebas no son suficientes, se lo notificará dentro del plazo antes señalado, haciéndole saber que puede hacer valer el recurso de revocación correspondiente, o bien, presentar juicio contencioso administrativo.

PREFERENCIA PARA EL FISCO FEDERAL PARA RECIBIR TRANSFERENCIA DE FONDOS DE CUENTAS INMOVILIZADAS

El fisco federal será preferente para recibir la transferencia de fondos de las cuentas inmovilizadas de los contribuyentes para el pago de créditos provenientes de ingresos que la

Federación debió percibir, en los mismos términos establecidos en el artículo 149 de este Código.

CONCURRENCIA DE FISCOS FEDERAL Y LOCALES

En los casos en que el fisco federal y los fiscos locales fungiendo como autoridad federal, concurrentemente ordenen en contra de un mismo deudor la inmovilización de fondos o seguros con base en lo previsto en el artículo anterior, la transferencia de fondos se sujetará al orden que establece el artículo 148 de este Código.

Comentarios al artículo 156-TER

Un crédito fiscal queda firme cuando el contribuyente no ejerció en su contra el medio de defensa en tiempo o fue resuelto en su contra.

Las medidas aquí descritas hacen legal la actuación de la autoridad, pero no lo exime de efectuar el requerimiento de pago previamente.

157- BIENES EXCEPTUADOS DE EMBARGO

Quedan exceptuados de embargo:

I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.

II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.

III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.

IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.

V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.

VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.

VIII. Los derechos de uso o de habitación.

IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

X. Los sueldos y salarios.

XI. Las pensiones de cualquier tipo.

XII. Los ejidos.

(13) **XIII.** Los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, conforme a lo establecido en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

Comentarios al artículo 157

Bienes que no se pueden embargar

Esta lista de excepciones es comprensible, aunque algunos sean meros resabios históricos (como el caso del caballo de los militares), y sólo es digno de comentario el contenido en la fracción IV, respecto de la maquinaria y los enseres de las negociaciones, los que únicamente podrán ser embargados con la negociación a la que están destinados.

Esto significa que los activos fijos, así como los utensilios, muebles o instrumentos necesarios para llevar a cabo el objeto social de la negociación no deben embargarse; no entran en esta categoría las mercancías, las cuales sí son susceptibles de embargo.

Estas excepciones no pueden oponerse a los embargos precautorios que procedan en los casos en que no acredite la legal estancia en el país de los bienes objeto de aseguramiento, porque, en primer lugar, no son embargos definitivos de los regulados por este artículo, y segundo, porque la Ley Aduanera no hace tales excepciones.

158- OPOSICION DE TERCERO AL EMBARGO DE BIENES

Si al designarse bienes para el embargo, se opusiere un tercero fundándose en el dominio de ellos, no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación, en todos los casos por la oficina ejecutora, a la que deberán allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si a juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenará al ejecutor que continúe con la diligencia y, de embargarse los bienes, notificará al interesado que puede hacer valer el recurso de revocación en los términos de este Código.

Comentarios al artículo 158

Tercería excluyente de dominio

El tercero ajeno al procedimiento puede interponer el recurso de revocación que anteriormente se denominaba como recurso de oposición de tercero, en contra del acto de embargo de sus bienes.

Por virtud del artículo 14 constitucional que dispone nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio, preservando con ello varios Derechos Fundamentales, entre otros el de audiencia, se aconseja la promoción del juicio de amparo en lugar del recurso, y con el carácter de tercero ajeno al procedimiento.

159- DILIGENCIA SOBRE BIENES YA EMBARGADOS

Cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará no obstante la diligencia. Dichos bienes se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que el o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

Si los bienes señalados para la ejecución hubieran sido ya embargados por parte de autoridades fiscales locales, se practicará la diligencia, entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad federal y se dará aviso a la autoridad local. En caso de inconformidad, la controversia resultante será resuelta por los tribunales judiciales de la Federación. En tanto se resuelve el procedimiento respectivo no se hará aplicación del producto, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Comentarios al artículo 159

Derecho preferente del fisco federal a rematar bienes

Este artículo marca un colosal derecho a favor del fisco porque aun cuando los bienes estén embargados por acreedor preferente, como el caso de uno hipotecario, lo podrá rematar pero, por disposición de los artículos 128 y 149 del CFF, mediante el recurso correspondiente, el producto se aplicará al pago del preferente. Esta norma genera un conflicto de leyes y de derechos, porque el acreedor hipotecario aún puede no tener derecho al cobro de su crédito y se le está obligando a ello, so pena de perder la garantía.

160- EMBARGO DE CREDITOS

(Primer párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

El embargo de créditos será notificado directamente por la autoridad fiscal a los deudores del embargado, y se les requerirá con el objeto de que informen las características de la relación contractual con el contribuyente, apercibidos que de no comparecer en el término de tres días, se les impondrá una multa de conformidad con el artículo 91 de este Código; asimismo, se les requerirá para que no efectúen el pago de las cantidades respectivas a éste sino a la autoridad fiscal, apercibidos de doble pago en caso de desobediencia.

(Segundo párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Si se tratare de títulos a la orden o al portador, el embargo solo podrá practicarse mediante la obtención física de los mismos.

(Tercer párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Si llegare a asegurarse el título mismo del crédito, se nombrará un depositario que lo conserve en guarda, quien tendrá la obligación de hacer todo lo necesario para que no se altere ni menoscabe el derecho que el título represente, y de intentar las acciones y recursos que la ley concede para hacer efectivo el crédito.

(Cuarto párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

Una vez realizado el pago del crédito, por parte del deudor al embargado, la autoridad requerirá a éste para que, dentro de un plazo de tres días, entregue el comprobante fiscal digital por Internet por el concepto que haya sido motivo del pago realizado, apercibido de que, si no lo hace, la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en su rebeldía.

Si en cumplimiento de lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, se paga un crédito cuya cancelación deba anotarse en el registro público que corresponda, la oficina ejecutora requerirá al titular de los créditos embargados para que, dentro de los cinco días siguientes al en que surta efectos la notificación, firme la escritura de pago y cancelación o el documento en que deba constar el finiquito.

En caso de abstención del titular de los créditos embargados, transcurrido el plazo indicado el jefe de la oficina ejecutora firmará la escritura o documentos relativos en rebeldía de aquél y lo hará del conocimiento del registro público que corresponda, para los efectos procedentes.

El incumplimiento en que incurra el deudor del embargado a lo indicado en el primer párrafo de este artículo, dentro del plazo que para tal efecto le haga del conocimiento la autoridad fiscal, hará exigible el monto respectivo a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Comentarios al artículo 160

Embargos trabados sobre créditos a favor del deudor

Es necesario hacer notar que los créditos embargados por el fisco a que hace alusión esta norma son créditos privados y no se transforman en créditos fiscales por el solo hecho del embargo y menos aún con su adjudicación porque no reúne las características señaladas en el artículo 4 del CFF. Para proceder al cobro, el fisco deberá acudir a los Tribunales que resulten competentes, dependiendo de la clase y naturaleza del crédito adjudicado.

Por ello se entiende la reforma que sufrió el primer párrafo de este numeral para el año 2021 donde se autoriza requerir al deudor del contribuyente para que informe la relación contractual que tuvo con el contribuyente y así poder identificar la acción que podrá ejercer el fisco ante los Tribunales que resulten competentes.

Ahora bien, no confundir con el crédito a favor del contribuyente cuando su deudor lo pague, en virtud de que si ha estado apercibido de doble pago por parte del fisco federal, este Código, a partir de la reforma para 2014, autoriza a cobrarlo mediante el PAE aunque no se trate de un crédito fiscal.

La SCJN ha sentado su criterio según la siguiente tesis:

> **SUSTITUCION DE ACREEDORES. LA ADICION DEL ULTIMO PARRAFO AL ARTICULO 160 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013, NO MODIFICA SU NATURALEZA.** La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al interpretar el texto del precepto referido vigente en

2011, sostuvo que regula una manera legal de trasladar obligaciones a título particular, que se efectúa mediante la sustitución de un acreedor (contribuyente embargado) quien, por ministerio de ley, transmite a un tercero (fisco federal) los derechos (créditos) que tiene frente a su deudor, derivados de una relación contractual. Asimismo, determinó que aunque la autoridad hacendaria en algunas relaciones está investida de autotutela ejecutiva, lo cierto es que, en este caso, la relación que subyace deriva de una sustitución a título particular y como tal, no se puede ejecutar de forma inmediata a los bienes del deudor por medio del procedimiento administrativo de ejecución, sino que la autoridad, al convertirse en el acreedor, debe respetar las condiciones y modalidades pactadas entre el acreedor original y el deudor. Ahora bien, el hecho de que mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, se haya introducido en su último párrafo la facultad a la autoridad de llevar a cabo el procedimiento económico coactivo, no modifica la naturaleza de la figura de la sustitución de acreedores indicada, toda vez que únicamente se implantó como mecanismo para cobrar en los casos en los que el particular deudor no cumpla con el requerimiento previsto en el párrafo primero, es decir, que realice el pago a su acreedor embargado, y no así como una facultad genérica para ejecutar de forma inmediata los bienes del deudor.

No. Registro: 2,012,404. Tesis: Aislada. Materia: Administrativa. Décima Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* . Tomo: Libro 33. Agosto de 2016. Tomo II. Tesis: 2a. LI/2016 (10a.). Pág. 1315.

161- EMBARGO DE DINERO, METALES PRECIOSOS, ALHAJAS Y VALORES MOBILIARIOS

El dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios embargados, se entregarán por el depositario a la oficina ejecutora, previo inventario, dentro de un plazo que no excederá de veinticuatro horas. Tratándose de los demás bienes, el plazo será de cinco días contados a partir de aquél en que fue hecho el requerimiento para tal efecto.

Las sumas de dinero objeto del embargo, así como la cantidad que señale el propio ejecutado, la cual nunca podrá ser menor del 25% del importe de los frutos y productos de los bienes embargados, se aplicarán a cubrir el crédito fiscal al recibirse en la caja de la oficina ejecutora.

Comentarios al artículo 161

Rendición de cuentas del depositario

El primer párrafo no contiene una regla de embargo, sino una de rendición de cuentas del depositario.

Aplicación indebida del dinero embargado

El segundo párrafo dispone que las sumas de dinero objeto de embargo se aplican para cubrir el crédito, pero debemos entender cuando éste haya quedado firme; procedimiento que resulta indebido si el crédito ha sido objeto de impugnación porque dichas sumas deben ser garantías del crédito no pago, confundiendo el legislador un embargo garantía con uno de ejecución al no hacer distinción.

Sin embargo, el problema pierde dimensión si el contribuyente obtiene resolución favorable porque tales cantidades deberán ser devueltas con sus accesorios.

162- AUXILIO DE FUERZA PUBLICA PARA LA EJECUCION

Si el deudor o cualquiera otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquél o al lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.

Comentarios al artículo 162

Oposición del deudor

La conducta también puede configurar uno de los delitos contra la autoridad contemplados en el Título Sexto del Código Penal por desobediencia y resistencia de particulares.

163- ROMPIMIENTO DE CERRADURAS

Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presuma que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia.

En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquél suponga se guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor trabará embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviará en depósito a la oficina exactora, donde serán abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal y, en caso contrario por un experto designado por la propia oficina, en los términos del reglamento de este Código.

Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trabará embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; para su apertura se seguirá el procedimiento establecido en el párrafo anterior.

Comentarios al artículo 163

Violencia legal

Estas facultades concedidas a la autoridad son indispensables para llevar a cabo la diligencia.

Si no se presenta el deudor a abrir las cerraduras

La autoridad podrá encomendar a un experto cerrajero para que abra las cerraduras en presencia de dos testigos designados por la autoridad; después de ello se hará constar mediante acta levantada el inventario de los bienes que se encuentren dentro del inmueble, firmando todos los que hubieren intervenido. Este artículo se encuentra reglamentado por el artículo 102 del RCFF.

SECCION TERCERA DE LA INTERVENCION

164- INTERVENCION DE NEGOCIACIONES

Cuando las autoridades fiscales embarguen negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.

En la intervención de negociaciones será aplicable, en lo conducente, las secciones de este capítulo.

Comentarios al artículo 164

Clases de interventores

Las dos clases de depositarios en caso de embargo de negociaciones se encuentran aquí, el interventor con cargo a la caja y el interventor administrador.

Nótense las tres categorías de depositarios que señala la ley según el bien embargado:

a) “Depositario” propiamente dicho es aquél al cual el fisco le encomienda la guarda de bienes muebles.

b) “Interventor con cargo a la caja” es el depositario en el caso de embargo de negociaciones.

c) “Interventor administrador” es el depositario en el caso de embargos a negociaciones cuando ha cesado la intervención con cargo a la caja.

Se recomienda ver mis comentarios al artículo 153, así como la siguiente tesis del TFJFA visible en la RTFF del mes de julio de 2000. Pág. 64, cuyo rubro es “Embargo de negociaciones.- Diferencias entre el interventor encargado de la caja y el interventor administrador.”

Negociación mercantil para efectos fiscales

El término “negociaciones”, para efectos fiscales, debemos entenderlo en términos del último párrafo del artículo 16 del CFF, como la empresa mercantil en explotación; empresa en el caso de personas físicas sería el que se dedica a las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvicultoras; en el caso de personas morales,

concretamente sociedades mercantiles, todos los bienes afectos a la explotación que configuren una unidad económica, con organización, capital y trabajo y que tengan fines de lucro.

En este orden de ideas, el autor no considera negociación los despachos de profesionales independientes o perceptores de rentas de inmuebles, por ejemplo. Así como tampoco los bienes que las asociaciones o sociedades civiles tengan afectos a sus actividades, porque no tienen actividades de lucro que puedan identificarse como negociación mercantil.

165- RETIRO DE INGRESOS DEL NEGOCIO INTERVENIDO

El interventor con cargo a la caja después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere este Código, así como los costos y gastos indispensables para la operación de la negociación en los términos del Reglamento de este Código, deberá retirar de la negociación intervenida hasta el 10% de los ingresos percibidos en efectivo, mediante transferencia electrónica o depósitos a través de instituciones del sistema financiero, y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

MOVIMIENTOS EN CUENTAS BANCARIAS Y DE INVERSION QUE DEBERAN SER APROBADOS POR EL INTERVENTOR

Los movimientos de las cuentas bancarias y de inversiones de la negociación intervenida, por conceptos distintos a los señalados en el párrafo anterior, que impliquen retiros, traspasos, transferencias, pagos o reembolsos, deberán ser aprobados previamente por el interventor, quien además llevará un control de dichos movimientos.

IRREGULARIDADES EN EL MANEJO DE LA NEGOCIACION

Cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.

ADMINISTRACION, ENAJENACION DE LA NEGOCIACION O INICIO DE CONCURSO MERCANTIL

Si las medidas a que se refiere el párrafo anterior no fueren acatadas, la oficina ejecutora ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convierta en administración, o bien se procederá a enajenar la negociación, conforme a este Código y las demás disposiciones legales aplicables o, en su caso, procederá a solicitar ante la autoridad competente el inicio del concurso mercantil.

Comentarios al artículo 165

Intervención con cargo a la caja

En esta clase de intervención se persigue que el negocio siga en marcha.

El retiro del 10% aludido es prácticamente sobre ingresos brutos, porque a éstos sólo se les restan **(i)** los salarios y **(ii)** los créditos preferentes (pensiones alimenticias, créditos hipotecarios o prendarios, así como indemnizaciones laborales).

La recaudación de los ingresos en dinero se refiere a todas las clases de ingreso en efectivo en términos de la ley monetaria, no en crédito o en especie, e incluye depósitos o transferencias en las cuentas bancarias del deudor.

Observemos que las facultades del interventor con cargo a la caja pueden ser extraordinarias cuando se den los casos de irregularidades en el manejo de la negociación porque puede dictar medidas provisionales urgentes para proteger los intereses del fisco federal, como podría ser en el caso de la omisión de ingresos del deudor, o las instrucciones a sus clientes de depositar en cuentas diferentes o de suspender el pago.

166- FACULTADES DEL INTERVENTOR ADMINISTRADOR

El interventor administrador tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.

El interventor administrador no quedará supeditado en su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes.

Tratándose de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio.

Comentarios al artículo 166

Intervención con administración

De primera intención pareciera estarse violando los artículos 14 y 16 constitucionales, toda vez que se está disponiendo de los bienes y propiedades de un tercero, pero no es así, ya que en la presencia de una intervención con administración se han agotado los medios de defensa a que tenía derecho el particular en contra del crédito fiscal y obedece a una orden de autoridad competente.

Estas facultades son colosales y omnímodas, salvo que se trate de enajenar bienes del activo fijo, lo que está prohibido según el siguiente artículo.

Estas facultades deben ejercerse para la conservación y buena marcha del negocio, pero su función principal es conservarlo para cobrar el crédito fiscal, no para administrar la empresa, lo que resulta un tanto contradictorio cuando en el artículo 172 ordena vender la empresa si no se recaudó en tres meses cuando menos el 24% del adeudo.

167- OBLIGACIONES DEL INTERVENTOR ADMINISTRADOR

El interventor administrador tendrá las siguientes obligaciones:

I. Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.

II. Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere este Código, y enterar su importe al fisco federal en la medida que se efectúe la recaudación.

El interventor administrador no podrá enajenar los bienes del activo fijo. Cuando se den los supuestos de enajenación de la negociación intervenida a que se refiere el artículo 172 de este Código, se procederá al remate de conformidad con las disposiciones contenidas en la siguiente sección de este Capítulo.

Comentarios al artículo 167

Obligaciones del interventor administrador designado

Las obligaciones de recaudar diariamente el 10% confirma lo contradictorio que resulta con la administración de la empresa que será vendida si en el perentorio plazo de tres meses no recaudó cuando menos el 24% del importe del adeudo.

En tres meses el interventor administrador actuará ¿administrando para la conservación y buena marcha del negocio? o ¿administrando sólo con la intención de cobrar el crédito?, porque en ese corto periodo difícilmente se notarán los efectos de una buena (¿?) administración. Esto tiene importancia dilucidarlo para los efectos de la responsabilidad que podrá enfrentar dicho administrador frente a los dueños, accionistas o el mismo fisco federal.

A mi juicio, debiera dejarse abierto el plazo de la administración previo diagnóstico de la viabilidad de la empresa y entonces administrar en función de la conservación y buena marcha de la empresa para cubrir preferentemente el crédito fiscal.

168- REGISTRO DEL NOMBRAMIENTO DE INTERVENTOR

El nombramiento de interventor administrador deberá anotarse en el registro público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida.

Comentarios al artículo 168

Inscripción del nombramiento del interventor administrador

Es importante hacer esta inscripción para el conocimiento de los terceros que tienen relaciones con la empresa deudora.

169- REUNIONES DE ASAMBLEA Y ADMINISTRACION

Sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 166 de este Código, la asamblea y administración de la sociedad podrán continuar reuniéndose regularmente para conocer de los asuntos que les competen y de los informes que formule el interventor administrador sobre el funcionamiento y las operaciones de la negociación, así como para opinar sobre los asuntos que les someta a su consideración. El interventor podrá convocar a asamblea de accionistas, socios o partícipes y citar a la administración de la sociedad con los propósitos que considere necesarios o convenientes.

Comentarios al artículo 169

Rendición de informes del interventor administrador

Este artículo pareciera no concordar con las facultades omnímodas del interventor administrador, porque rendir informes es una especie de subordinación.

Por otra parte, esta disposición sería útil en el caso comentado anteriormente de una administración más formal y sin los límites de los tres meses.

170- NEGOCIACIONES YA INTERVENIDAS POR OTROS

En caso de que la negociación que pretenda intervenir ya lo estuviera por mandato de otra autoridad, se nombrará no obstante el nuevo interventor, que también lo será para las otras intervenciones mientras subsista la efectuada por las autoridades fiscales. La designación o cambio de interventor se pondrá en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores o posteriores intervenciones.

Comentarios al artículo 170

Preferencia del nombramiento del interventor administrador fiscal sobre otros

Nuevamente se le otorga preferencia al fisco federal; el interventor administrador tendrá que actuar respetando las reglas de los créditos preferentes contempladas en este Código.

171- LEVANTAMIENTO DE LA INTERVENCION

La intervención se levantará cuando el crédito fiscal se hubiera satisfecho o cuando de conformidad con este Código se haya enajenado la negociación. En estos casos la oficina ejecutora comunicará el hecho al registro público que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva.

Comentarios al artículo 171

Plazo legal de la intervención

Haberse señalado un interventor administrador es darle a la empresa una vida máxima de tres meses, si no se logró cubrir el 24% del crédito fiscal cuando menos. Estos tres meses siguen siendo un plazo fatal, sin posibilidad legal de flexibilizarlo.

172- ENAJENACION DE NEGOCIOS INTERVENIDOS

Las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida o a la enajenación de los bienes o derechos que componen la misma de forma separada, cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado periodo del año, en cuyo caso el porciento será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el porciento del crédito que resulte.

Comentarios al artículo 172

Enajenación de la negociación intervenida

Enajenar una negociación tiene una problemática legal interesante.

Si la negociación es propiedad de una persona moral, es evidente que no se trata de vender las acciones o partes sociales que amparan el capital social porque son propiedad de los accionistas o socios quienes no son los deudores del crédito fiscal.

Entonces ¿cómo se puede vender una negociación, es decir, una empresa en marcha? No son sólo los activos fijos, o la totalidad de los bienes, sino las relaciones con terceros, proveedores, clientes, empleados. El respeto a los contratos celebrados con anterioridad representa otra complicación porque el sujeto celebrante ya no es el dueño de la negociación, el nuevo propietario –o las contrapartes– no tiene obligación de respetarlos y la exigencia del cumplimiento, en su caso, enfrentará las excepciones de falta de acción y de derecho por tratarse de un tercero ajeno a la relación contractual. Es evidente que esta problemática es igual de clara en el caso de que sea persona física el propietario de la negociación.

Estos problemas y muchos más que en cada caso concreto se presentarán, obligan a pensar en que la ley dé una fórmula que permita el cambio de titular de la negociación con todos los derechos y obligaciones inherentes; si no se logra, lo único que sucederá es que en lugar de venta de una negociación será la venta de sus bienes, como está expresamente dispuesto.

SECCION CUARTA
DEL REMATE

173- REMATE DE BIENES EMBARGADOS

La enajenación de bienes embargados, procederá:

I. A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 de este Código.

II. En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 de este Código, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.

III. Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 192 de este Código.

IV. Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.

Comentarios al artículo 173

Remate

Este artículo establece los diversos momentos en que procede iniciar el remate.

174- SUBASTA PUBLICA A TRAVES DE MEDIOS ELECTRONICOS

Salvo los casos que este Código autoriza, toda enajenación se hará en subasta pública que se llevará a cabo a través de medios electrónicos.

La autoridad podrá ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas.

Comentarios al artículo 174

Subasta

Subasta es sinónimo de remate y de almoneda. La enajenación de los bienes embargados por el fisco federal se hará en subasta pública exclusivamente mediante el novedoso mecanismo de los medios electrónicos. No se harán en las instalaciones físicas de las autoridades fiscales.

175- BASE PARA LA ENAJENACION DE LOS BIENES

La base para enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, ambos conforme a las reglas que establezca el reglamento de este Código, en los demás casos, la autoridad practicará avalúo pericial. En todos los casos, la autoridad notificará personalmente o por medio del buzón tributario el avalúo practicado.

INCONFORMIDAD SOBRE LA VALUACION

El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación a que se refiere la fracción II, inciso b) del

artículo 117, en relación con el 127 de este Código, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento de este Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

Cuando el embargado o terceros acreedores no interpongan el recurso dentro del plazo establecido en el artículo 127 de este Código, o haciéndolo no designen valuador, o habiéndose nombrado perito por dichas personas, no se presente el dictamen dentro de los plazos a que se refiere el párrafo quinto de este artículo, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad.

PERITO TERCERO VALUADOR

Cuando del dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte un valor superior a un 10% al determinado conforme al primer párrafo de este artículo, la autoridad exactora designará dentro del término de seis días, un perito tercero valuador que será cualquiera de los señalados en el Reglamento de este Código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes. El avalúo que se fije será la base para la enajenación de los bienes.

PLAZOS PARA RENDIR LOS DICTAMENES

En todos los casos a que se refieren los párrafos que anteceden, los peritos deberán rendir su dictamen en un plazo de cinco días si se trata de bienes muebles, diez días si son inmuebles y quince días cuando sean negociaciones, a partir de la fecha de su aceptación.

Comentarios al artículo 175

Avalúos

El artículo 3 del RCFF da las reglas para los avalúos y remite a instructivos de la SHCP. Se destaca la regla que otorga vigencia de un año a los avalúos.

Los valuadores autorizados para realizar los avalúos son las propias autoridades fiscales, las instituciones de crédito, la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales o los corredores públicos, o instituciones o empresas dedicadas a la compraventa y subasta de bienes; en su defecto, podrá designarse a personas o instituciones versadas en la materia.

La valuación que realice el perito tercero en discordia será la base para la venta. Este avalúo es inatacable mediante las vías ordinarias de defensa porque no lo realiza una autoridad.

176- CONVOCATORIA PARA EL REMATE

(Artículo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

El remate deberá ser convocado al día siguiente de haberse efectuado la notificación del avalúo, para que tenga verificativo dentro de los veinte días siguientes. La convocatoria se publicará en la página electrónica de las autoridades fiscales cuando menos diez días antes del inicio del periodo señalado para el remate y la misma se mantendrá en los medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión de la subasta.

En la convocatoria se darán a conocer los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base para su enajenación, así como los requisitos que deberán cumplir los postores para concurrir a la subasta.

Comentarios al artículo 176

Remate

Remate es el procedimiento tendente a la venta forzosa de los bienes del deudor para hacer el pago a sus acreedores.

Antes de convocar debe haberse obtenido un certificado de gravámenes con una antigüedad de 10 años a la fecha, para mencionar el nombre de los acreedores en la convocatoria.

177- NOTIFICACION A LOS ACREEDORES DEL PERIODO DE REMATE

(Artículo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Los acreedores que aparezcan del certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años, el cual deberá obtenerse oportunamente, serán notificados personalmente o por medio del buzón tributario del periodo de remate señalado en la convocatoria y, en caso de no ser factible hacerlo por alguna de las causas a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 134 de este Código, se tendrán como notificados de la fecha en que se efectuará el remate, en aquélla en que la convocatoria haya sido publicada en la página electrónica de las autoridades fiscales siempre que en dicha convocatoria se exprese el nombre de los acreedores.

Comentarios al artículo 177

Citación a los acreedores hipotecarios

La citación de los acreedores debe realizarse con toda la formalidad de las notificaciones incluso mediante el buzón tributario, so pena de anulación de la convocatoria y el remate.

Es importante recordar que el artículo 127 del CFF establece la posibilidad de la interposición del recurso de revocación en contra de actos dentro del PAE que no se hayan ajustado a la ley.

Las observaciones que tenga el acreedor deberá hacerlas por buzón tributario y con Firma Electrónica Avanzada; supongo que si no la tiene –por no tener obligación legal– se le otorgará una especial para formularlas, a fin de no violarle su garantía de audiencia.

178- PROPOSICION DE COMPRADOR

Mientras no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal.

Comentarios al artículo 178

Propuesta del comprador

Esta situación se da cuando el deudor no desea que sus bienes sean vendidos a valor de remate que por regla general es por abajo del valor comercial.

179- POSTURA LEGAL

Es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.

Comentarios al artículo 179

Postura legal para el remate

El 66.6 % del valor de avalúo es el valor mínimo al en que se puede adjudicar el bien en la primera almoneda.

180- FORMA DE PAGO DE LA POSTURA

En toda postura deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal; si éste es superado por la base fijada para el remate, se procederá en los términos del artículo 196 de este Código.

Si el importe de la postura es menor al interés fiscal, se rematarán de contado los bienes embargados.

La autoridad exactora podrá enajenar a plazos los bienes embargados en los casos y condiciones que establezca el reglamento de este Código. En este supuesto quedará liberado de la obligación de pago el embargado.

Comentarios al artículo 180

Enajenación de los bienes a plazo

La autoridad podrá enajenar los bienes a plazo cuando no haya postura para adquirirse de contado y siempre que el comprador garantice el saldo del adeudo más los intereses que correspondan en las formas autorizadas por el artículo 141 del CFF, según dispone el artículo 110 del RCFF.

El artículo 110 del RCFF da las reglas para las enajenaciones a plazo de los bienes rematados y consiste básicamente en que se garantice el precio mediante alguna de las formas de garantía señaladas por el artículo 141 del CFF. Esta forma de enajenar el bien libera totalmente al deudor embargado del saldo de su deuda.

181- ENVIO DE LAS POSTURAS PARA EL REMATE

Las posturas deberán enviarse en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate. El Servicio de Administración Tributaria mandará los mensajes que confirmen la recepción de las posturas. Dichos mensajes tendrán las características que a través de reglas de carácter general emita el citado órgano. Para intervenir en una subasta será necesario que el postor, antes de enviar su postura, realice una transferencia electrónica de fondos equivalente cuando menos al diez por ciento del valor fijado a los bienes en la convocatoria. Esta transferencia deberá hacerse de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria y su importe se considerará como depósito para los efectos del siguiente párrafo y de los artículos 184, 185 y 186 de este Código.

DEPOSITOS EN GARANTIA

El importe de los depósitos que se constituyen de acuerdo con lo que establece el presente artículo, servirá de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados. Después de fincado el remate se devolverán a los postores los fondos transferidos electrónicamente, excepto los que correspondan al admitido, cuyo valor continuará como garantía del cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de venta.

OTROS MEDIOS DE IDENTIFICACION ELECTRONICA

El Servicio de Administración Tributaria, a través de reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que en sustitución de la firma electrónica avanzada, se empleen otros medios de identificación electrónica.

Comentarios al artículo 181

Medios electrónicos

La gran parte del procedimiento de remate se realizará mediante los medios electrónicos que señalan las normas, utilizando la Firma Electrónica Avanzada, los correos electrónicos, las transferencias electrónicas de fondos, entre otros.

Transferencia electrónica de fondos

Este es un requisito que otorga seriedad a las posturas.

182- DATOS DEL DOCUMENTO DIGITAL EN QUE SE HAGA LA POSTURA

El documento digital en que se haga la postura, deberá contener los siguientes datos:

I. Cuando se trate de personas físicas, el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor y, en su caso, la clave del registro federal de contribuyentes; tratándose de sociedades, el

nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del registro federal de contribuyentes en su caso y el domicilio social.

II. La cantidad que se ofrezca.

III. El número de cuenta bancaria y nombre de la institución de crédito en la que se reintegrarán, en su caso, las cantidades que se hubieran dado en depósito.

IV. La dirección de correo electrónico y el domicilio para oír y recibir notificaciones.

V. El monto y número de la transferencia electrónica de fondos que haya realizado.

Si las posturas no cumplen los requisitos a que se refieren las fracciones anteriores y los que se señalen en la convocatoria, el Servicio de Administración Tributaria no las calificará como posturas legales, situación que se hará del conocimiento del interesado.

Comentarios al artículo 182

Requisitos del documento digital del postor

Requisito que da seriedad a la postura, sin embargo no obliga al postor al pago de la cantidad ofrecida y la única penalización será la pérdida del importe del depósito que hubiere constituido en términos del artículo 184 de este Código.

La utilización obligatoria de los medios electrónicos puede dar la certeza de que se evitará la corrupción en el procedimiento.

Calificación de legalidad de la postura

La calificación de legalidad es la constatación del cumplimiento de los requisitos contenidos en los artículos anteriores.

183- FORMALIDADES PARA EL REMATE

(Primer párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

En la página electrónica de remates del Servicio de Administración Tributaria, se especificará el periodo deremate, el registro de los postores y las posturas que se reciban, así como la fecha y hora de su recepción.

DURACION DE LA SUBASTA

Cada subasta tendrá una duración de cinco días que empezará a partir de las 12:00 horas del primer día y concluirá a las 12:00 horas del quinto día. En dicho periodo los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar las propuestas. Para los efectos de este párrafo se entenderá que las 12:00 horas corresponden a la Zona Centro.

POSTURAS QUE MEJOREN LAS ANTERIORES

Si dentro de los veinte minutos previos al vencimiento del plazo de remate se recibe una postura que mejore las anteriores, el remate no se cerrará conforme al término mencionado en el párrafo precedente, en este caso y a partir de las 12:00 horas del día de que se trate, el

Servicio de Administración Tributaria concederá plazos sucesivos de 5 minutos cada uno, hasta que la última postura no sea mejorada. Una vez transcurrido el último plazo sin que se reciba una mejor postura se tendrá por concluido el remate.

FINCAMIENTO DEL REMATE

(Cuarto párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

El Servicio de Administración Tributaria fincará el remate a favor de quien haya hecho la mejor postura y efectuado el pago de la postura ofrecida, dentro de los plazos establecidos en los artículos 185 y 186 de este Código. Cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y dicha suma sea la postura más alta, se aceptará la primera postura que se haya recibido.

COMUNICACION DEL RESULTADO

Una vez fincado el remate se comunicará el resultado del mismo a través de medios electrónicos a los postores que hubieren participado en él, remitiendo el acta que al efecto se levante.

Comentarios al artículo 183

Subasta

Se realizará integralmente por medios electrónicos.

184- INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES DEL POSTOR

Cuando el postor en cuyo favor se hubiera fincado un remate no cumpla con las obligaciones contraídas y las que este Código señala, perderá el importe del depósito que hubiere constituido y la autoridad ejecutora lo aplicará de inmediato en favor del fisco federal.

SEGUNDO O SIGUIENTES POSTORES

La autoridad podrá adjudicar el bien al postor que haya presentado la segunda postura de compra más alta y así sucesivamente, siempre que dicha postura sea mayor o igual al precio base de enajenación fijado. Al segundo o siguientes postores les serán aplicables los mismos plazos para el cumplimiento de las obligaciones del postor ganador.

INCUMPLIMIENTO DE LOS POSTORES

En caso de incumplimiento de los postores, se iniciará nuevamente la almoneda en la forma y plazos que señalan los artículos respectivos.

Comentarios al artículo 184

Sanción al postor ganador incumplido

La sanción es baja. Debiera penalizarse al postor por una cantidad igual a su oferta.

185- PAGO DE LA POSTURA MAS ALTA DE BIENES MUEBLES

(Primer párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Declarado ganador al oferente de la postura más alta, en caso de bienes muebles se aplicará el depósito constituido. Dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el postor deberá enterar mediante transferencia electrónica de fondos o depósito bancario conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras.

Tan pronto como el postor cumpla con el requisito a que se refiere el párrafo anterior, se citará al contribuyente para que, dentro de un plazo de tres días, entregue los comprobantes fiscales digitales por Internet de la enajenación, los cuales deberán expedirse cumpliendo, en lo conducente, con los requisitos a que se refiere este Código, apercibido de que si no lo hace, la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en su rebeldía.

Posteriormente, la autoridad deberá entregar al adquirente, conjuntamente con estos documentos, los bienes que le hubiere adjudicado.

Una vez adjudicados los bienes al adquirente, éste deberá retirarlos en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición, en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

Comentarios al artículo 185

Facturas en rebeldía

Las facturas en caso de rebeldía del deudor son emitidas por la autoridad fiscal, por lo que no se deberán cumplir con los requisitos contenidos en el artículo 29-A del CFF, que sólo operan para contribuyentes.

186- PAGO DE LA POSTURA MAS ALTA DE INMUEBLES O NEGOCIACIONES

(Primer párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Declarado ganador al oferente de la postura más alta, en caso de bienes inmuebles o negociaciones se aplicará el depósito constituido. Dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará mediante transferencia electrónica de fondos o depósito bancario conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras.

Hecho el pago a que se refiere el párrafo anterior y designado en su caso el notario por el postor, se citará al ejecutado para que, dentro del plazo de diez días, otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, apercibido de que, si no lo hace, el jefe de la oficina ejecutora lo hará en su rebeldía.

El ejecutado, aun en el caso de rebeldía, responde por la evicción y los vicios ocultos.

Comentarios al artículo 186

¿Escrituración de la negociación?

Nuevamente se presenta el problema legal en el caso de enajenación de la negociación, porque ¿cuál es o debe ser el documento –escritura dice el artículo– que acredite la propiedad de la misma? Los que se venderán claramente serán los activos tangibles y aquellos intangibles susceptibles de transmisión ¿pero qué sucede con los pasivos? ¿o con los intangibles cuya propiedad no puede ampararse, como el crédito mercantil? Si la negociación rematada pertenecía a una persona física ¿qué sucede con los contratos firmados en donde haya sido acreedor o deudor? (ver los comentarios a los artículos 164 y 172).

187- ENTREGA DE BIENES LIBRES DE GRAVAMENES

Los bienes pasarán a ser propiedad del adquirente libres de gravámenes y a fin de que éstos se cancelen, tratándose de inmuebles, la autoridad ejecutora lo comunicará al registro público que corresponda, en un plazo que no excederá de quince días.

Comentarios al artículo 187

Libertad de gravámenes de los bienes rematados

Es un requisito *sine qua non* de seguridad jurídica para el adquirente (ver “REMATE de bienes. Cuándo deben pasar éstos al adquirente libres de gravamen”. *Semanario Judicial de la Federación* . 2o. T.C. del 8o. C. VIII.2o.46 A. Abril de 1999. Págs. 604 y 605).

El excelente jurista, hoy magistrado de circuito, licenciado Jean Claude Tron Petit, en una sentencia dictada en el amparo directo 546/98 interpreta este artículo como la posibilidad excepcional plasmada por el legislador de que tratándose de bienes adquiridos en subasta pública, el adquirente los obtenga libres de gravámenes y no hizo distingo respecto de qué clase de bienes se encontraban en el supuesto normativo, por lo que válidamente puede concluirse, atendiendo al precepto de Derecho que dice: “donde la ley no distingue no tiene por qué el juzgador distinguir”, que el artículo en comento se refiere tanto a los bienes muebles como inmuebles que se adquieran en subasta pública y que pasarán a ser propiedad del mejor postor sin gravamen alguno. Situación que es perfectamente razonable con la presunción de que la autoridad, en este caso fiscal, actúa de buena fe y bajo esta premisa es que el particular, sin más investigación, adquiere el bien con la creencia de que precio que paga es la única erogación que tendrá que hacer en ese momento para adquirirlo, y de que tendrá que hacerse cargo de las contribuciones que se causan por este concepto, únicamente a partir de la fecha de su adquisición. De lo contrario, es decir, de rematar la autoridad un bien a sabiendas de que tiene contribuciones pendientes de cubrir y no hacerlo del conocimiento del adquirente, estaría actuando de mala fe y en ese caso la autoridad sería solidariamente responsable del pago de contribuciones generadas con autoridad por la

actitud maliciosa de su actuar, además de que ella fue la titular del bien y, por ende, quien tendrá la obligación de sanearlo, máxime si se asemeja dicha actitud a la evicción en materia civil. Aunado a que el término gravamen utilizado en el contexto del artículo 187 del CFF, debe entenderse en un sentido amplio y no restringido, lo que se deduce de la interpretación sistemática y teleológica, del ordenamiento legal, que no debe entenderse únicamente referido a gravámenes reales, sino que incluye e incorpora también a los gravámenes fiscales (ver "BIENES adquiridos en subasta pública. Se adquieren libres de gravámenes. Alcance del concepto) interpretación del artículo 187 del CFF". Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito. VIII. 1o. 39 A. *Semanario Judicial de la Federación* . Septiembre de 1999. Págs. 785 y 786).

188- ENTREGA DE LOS BIENES INMUEBLES REMATADOS

Una vez que se hubiera otorgado y firmado la escritura en que conste la adjudicación de un inmueble, la autoridad ejecutora dispondrá que se entregue al adquirente, girando las órdenes necesarias, aun las de desocupación si estuviere habitado por el ejecutado o por terceros que no pudieren acreditar legalmente el uso.

Comentarios al artículo 188

Inmuebles rematados ocupados por terceros

Si el inmueble está ocupado por terceros difícilmente se podrá llevar a cabo la desocupación con una simple orden de la autoridad fiscal, aunque aquél no pudiere demostrar legalmente el uso, porque nadie puede ser privado de sus posesiones sin haber sido oído y vencido en juicio.

188-BIS- CASOS EN QUE LOS BIENES NO PUEDAN SER ENTREGADOS A QUIEN SE FINCO EL REMATE

(Primer párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

En el caso en que los bienes rematados no puedan ser entregados al postor a cuyo favor se hubiera fincado el remate por existir impedimento jurídico debidamente fundado para ello, aquél podrá, en un plazo de seis meses contado a partir de la fecha en que la autoridad informe sobre la imposibilidad de la entrega de los bienes solicitar a la autoridad fiscal la entrega del monto pagado por la adquisición de dichos bienes.

(Segundo párrafo adicionado a partir del 1o. de enero de 2021)

La autoridad entregará la cantidad respectiva en un plazo de dos meses contado a partir de la fecha en que se efectúe la solicitud a que se refiere el párrafo anterior. Si dentro de este último plazo cesa la causa por la cual la autoridad fiscal se vio imposibilitada para efectuar la entrega de los bienes rematados, se procederá a la entrega de los mismos en lugar de entregar al postor la cantidad pagada por esos bienes.

Transcurrido el plazo de seis meses a que se refiere el párrafo anterior, sin que el postor solicite a la autoridad fiscal la entrega del monto pagado por la adquisición de dichos bienes, el importe de la postura causará abandono a favor del fisco federal dentro de dos meses

contados a partir de la fecha en que concluya el plazo antes citado y se estará a lo dispuesto en el artículo 196-A de este Código.

En el caso en que la autoridad fiscal entregue las cantidades pagadas por la adquisición de los bienes rematados, se dejará sin efectos el remate efectuado. Si con posterioridad a la entrega de las cantidades señaladas anteriormente cesa la causa por la cual la autoridad fiscal se vio imposibilitada jurídicamente para efectuar la entrega de los bienes rematados, ésta deberá iniciar nuevamente el procedimiento establecido en esta Sección para enajenar los mismos, dentro de los quince días siguientes a aquél en que haya cesado el impedimento o se cuente con resolución firme que permita hacerlo.

Comentarios al artículo 188-BIS

Puede ocurrir, por ejemplo, que dentro de algún procedimiento jurisdiccional exista orden judicial que impida la entrega de los bienes rematados aun cuando el importe del remate hubiere sido cubierto por el postor. La autoridad hacendaria tendrá que actuar en términos de este numeral.

La hipótesis contemplada en este numeral es excepcional y consiste en dejar sin efectos un remate legalmente efectuado. Creo que este artículo viola el artículo 14 constitucional porque priva al postor de un derecho formalmente adquirido, toda vez que sin ser oído y vencido en juicio, no se le da la mínima oportunidad de actuar en persecución del bien si ése fuera su interés.

189- NO PUEDEN ADQUIRIR BIENES EN REMATES

Queda estrictamente prohibido adquirir los bienes objeto de un remate, por sí o por medio de interpósita persona, a los jefes y demás personas de las oficinas ejecutoras, así como a todos aquellos que hubieren intervenido por parte del fisco federal en el procedimiento administrativo. El remate efectuado con infracción a este precepto será nulo y los infractores serán sancionados conforme a este Código.

Comentarios al artículo 189

Prohibición de adquirir el bien embargado a los funcionarios intervinientes

Esta regla pretende impedir el interés indebido de los funcionarios que los pueda llevar a actuar parcialmente en el remate. Pero fuera de la nulidad del acto no existe en el CFF ninguna sanción penal ni administrativa para los funcionarios o servidores públicos que hubieren incurrido en estos actos.

190- PREFERENCIA DEL FISCO FEDERAL EN REMATES

El fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

I. A falta de postores.

II. A falta de pujas.

III. En caso de posturas o pujas iguales.

Comentarios al artículo 190

Adjudicación a favor del fisco

Este artículo señala una facultad para la autoridad fiscal que resulta contradictoria con la contenida en el siguiente artículo. En efecto, este numeral dispone que el fisco federal podrá adjudicarse el bien en cualquier almoneda cuando se den los supuestos que menciona y al 60% de su valor de avalúo.

La liberación del adeudo para el deudor será en la cantidad en que se hubiere adjudicado. Por el excedente seguirá estando obligado al pago y se registrará en una subcuenta de créditos incobrables por cinco años; después prescribirán.

191- ADJUDICACION DE LA AUTORIDAD CUANDO NO HUBIERA POSTORES O POSTURAS LEGALES

Cuando no hubiera postores o no se hubieran presentado posturas legales, la autoridad se adjudicará el bien. En este caso el valor de la adjudicación será el 60% del valor de avalúo.

DONACION DE BIENES QUE SE ADJUDIQUEN AL FISCO FEDERAL

Los bienes que se adjudiquen a favor del fisco federal, podrán ser donados para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta.

La adjudicación se tendrá por formalizada una vez que la autoridad ejecutora firme el acta de adjudicación correspondiente.

ACTA DE ADJUDICACION CON CARACTER DE ESCRITURA PUBLICA

(Cuarto párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Cuando laadjudicación delos bienes se deba inscribir en el Registro Público de la Propiedad, el acta de adjudicación debidamente firmada por la autoridad ejecutora tendrá el carácter de escritura pública y será el documento público que se considerará como testimonio de escritura para los efectos de inscripción en dicho Registro.

5% PARA EL FONDO DE ADMINISTRACION Y MANTENIMIENTO

De los ingresos obtenidos por remates de los bienes, disminuidos con los gastos de administración y mantenimiento, se destinará el 5% a un fondo de administración y mantenimiento de dichos bienes, que se constituirá en la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas generales que al efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Una vez que se hayan rematado los bienes, la autoridad fiscal deberá reintegrar los

recursos que haya obtenido de dicho fondo y, de existir remanente, se entregará el 5% de los ingresos obtenidos para su capitalización.

Los bienes adjudicados por las autoridades fiscales de conformidad con lo dispuesto en este artículo, serán considerados, para todos los efectos legales, como bienes no sujetos al régimen del dominio público de la nación, hasta en tanto sean destinados o donados para obras o servicios públicos en los términos de este artículo.

NATURALEZA DE DACION EN PAGO DE LAS ADJUDICACIONES

(Séptimo párrafo derogado a partir del 1o. de enero de 2021)

Derogado

Proceso Legislativo 2021 *Adjudicación de bienes y dación en pago*

Comentarios al artículo 191

Se elimina la dación en pago

Según la exposición de motivos del Ejecutivo para el año 2021 se elimina la referencia a la dación en pago puesto que la Ley de la Tesorería de la Federación, publicada en el DOF del 30 de diciembre de 2015, no contempla esa figura.

192- VENTA DE BIENES FUERA DE REMATE

Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

I. El embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.

II. Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

III. Derogada

Comentarios al artículo 192

Enajenación fuera de remate

En la fracción I se encuentra una enajenación voluntaria para evitar un bajo valor de los bienes; la contenida en la fracción II es forzosa.

193- DEROGADO

194- APLICACION DEL PRODUCTO OBTENIDO

El producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden que establece el artículo 20 de este Código.

Comentarios al artículo 194

Aplicación de los productos

El producto obtenido del remate se aplicará primeramente a gastos de ejecución, después a recargos, a multas y al final al crédito actualizado.

195- PAGO DEL CREDITO Y RECUPERACION DEL BIEN

En tanto no se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, el embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente y recuperarlos inmediatamente en la proporción del pago, tomándose en cuenta el precio del avalúo.

Una vez realizado el pago por el embargado o cuando obtenga resolución o sentencia favorable derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes que obliguen a las autoridades a entregar los mismos, éste deberá retirar los bienes motivo del embargo en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición y en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

Comentarios al artículo 195

El deudor puede pagar su deuda

Es la última oportunidad del deudor de evitar la pérdida de sus bienes.

196- EXCEDENTES EN LA ADJUDICACION

En el caso de que existan excedentes en la adjudicación a que se refiere el artículo 191 de este Código, después de haberse cubierto el crédito fiscal y sus accesorios en los términos del artículo 194 de este Código, se entregarán al deudor o al tercero que éste designe por escrito, hasta que se lleve a cabo la enajenación del bien de que se trate, salvo que medie orden de autoridad competente. En el caso de que la enajenación no se verifique dentro de los 24 meses siguientes a aquél en el que se firmó el acta de adjudicación correspondiente, los excedentes de los bienes, descontadas las erogaciones o gastos que se hubieren tenido que realizar por pasivos o cargas adquiridas con anterioridad a la adjudicación, se entregarán al deudor o al tercero que éste designe por escrito hasta el último mes del plazo antes citado. La entrega a que se refiere este artículo se realizará en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

APLICACION DEL IMPORTE OBTENIDO DEL REMATE

Cuando se lleve a cabo el remate, el importe obtenido como producto de éste se aplicará en los términos de lo dispuesto en el artículo 194 de este Código, así como a recuperar los gastos de administración y mantenimiento. El remanente del producto mencionado será el excedente que se entregará al contribuyente o embargado, salvo que medie orden de autoridad competente, o que el propio deudor o embargado acepte por escrito que se haga la entrega total o parcial del saldo a un tercero.

Comentarios al artículo 196

Excedentes

Los excedentes son un claro derecho de todo deudor.

196-A- ABANDONO DE BIENES EN FAVOR DEL FISCO

Causarán abandono en favor del fisco federal los bienes, en los siguientes casos:

I. Cuando habiendo sido enajenados o adjudicados los bienes al adquirente no se retiren del lugar en que se encuentren, dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.

II. Cuando el embargado efectúe el pago del crédito fiscal u obtenga resolución o sentencia favorable que ordene la devolución de los bienes embargados derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes y no los retire del lugar en que se encuentren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a disposición del interesado.

III. Se trate de bienes muebles que no hubieren sido rematados después de transcurridos dieciocho meses de practicado el embargo y respecto de los cuales no se hubiere interpuesto ningún medio de defensa.

IV. Se trate de bienes que por cualquier circunstancia se encuentren en depósito o en poder de la autoridad y los propietarios de los mismos no los retiren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.

Se entenderá que los bienes se encuentran a disposición del interesado, a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique la resolución correspondiente.

(Tercer párrafo reformado a partir del 1o. de enero de 2021)

Cuando los bienes hubieran causado abandono, las autoridades fiscales notificarán por cualquiera de las formas de notificación señaladas en el artículo 134 de este Código, queha transcurrido el plazo de abandono y que como consecuencia pasan a propiedad del fisco federal. En los casos en que no se hubiera señalado domicilio o el señalado no corresponda a la persona, la notificación se efectuará a través del buzón tributario o por estrados.

(14) Los bienes que pasen a propiedad del fisco federal conforme a este artículo, se transferirán al Servicio de Administración y Enajenación de Bienes en términos de la Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público.

Comentarios al artículo 196-A

Abandono de los bienes embargados

La figura del abandono era típica del Derecho Aduanero. A partir del año de 1999 se adopta para el Derecho Fiscal y tiene como propósito fundamental el evitar su perpetuo almacenaje; con esta medida el fisco federal, como ya son de su propiedad, los transferirá al Servicio de Administración y Enajenación de Bienes para los efectos de ley, generalmente su venta o donación.

196-B- INTERRUPCION DE LOS PLAZOS DE ABANDONO

Los plazos de abandono a que se refiere el artículo 196-A de este Código se interrumpirán:

I. Por la interposición del recurso administrativo o la presentación de la demanda en el juicio que proceda.

El recurso o la demanda sólo interrumpirán los plazos de que se trata, cuando la resolución definitiva que recaiga no confirme, en todo o en parte, la que se impugnó.

II. Por consulta entre autoridades, si de dicha consulta depende la entrega de los bienes a los interesados.

Comentarios al artículo 196-B

Interrupción de los plazos de abandono

Resulta evidente la necesidad de establecer los casos de interrupción de los plazos del abandono.

TITULO VI

DE LA REVELACION DE ESQUEMAS REPORTABLES

CAPITULO UNICO

197- OBLIGACIONES DE LOS ASESORES FISCALES

Los asesores fiscales se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados a que se refiere este Capítulo al Servicio de Administración Tributaria.

CONCEPTO DE ASESOR FISCAL

Se entiende por asesor fiscal cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

ASESORES FISCALES

Los asesores fiscales obligados conforme a este Capítulo, son aquéllos que se consideren residentes en México o residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en territorio nacional de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal. Cuando un asesor fiscal residente en el extranjero tenga en México un establecimiento permanente o una parte relacionada, se presume, salvo prueba en contrario, que la asesoría fiscal fue prestada por estos últimos. Esta presunción también será aplicable cuando un tercero que sea un residente en México o un establecimiento permanente de un residente en el extranjero en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, realice actividades de asesoría fiscal bajo la misma marca o nombre comercial que el asesor fiscal residente en el extranjero. Para controvertir dicha presunción, no será suficiente presentar un contrato que señale que el servicio de asesoría fiscal fue prestado directamente por dicho residente en el extranjero. En este supuesto, el establecimiento permanente, la parte relacionada o el tercero tendrán la obligación de revelar el esquema reportable.

CONTRIBUYENTE QUE OBTENGA UN BENEFICIO FISCAL EN MEXICO

Existe la obligación de revelar un esquema reportable de conformidad con este artículo, sin importar la residencia fiscal del contribuyente, siempre que éste obtenga un beneficio fiscal en México.

OBLIGACION EN CASO DE VARIOS ASESORES FISCALES

Si varios asesores fiscales se encuentran obligados a revelar un mismo esquema reportable, se considerará que los mismos han cumplido con la obligación señalada en este artículo, si uno de ellos revela dicho esquema a nombre y por cuenta de todos ellos. Cuando un asesor fiscal, que sea una persona física, preste servicios de asesoría fiscal a través de una persona moral, no estará obligado a revelar conforme a lo dispuesto en este Capítulo, siempre que dicha persona moral revele el esquema reportable por ser considerada un asesor fiscal.

INFORMACION Y CONSTANCIA QUE DEBERA EMITIR EL ASESOR

En los casos previstos en el párrafo anterior, el asesor fiscal que revele dicho esquema deberá cumplir con lo dispuesto en el artículo 200 de este Código. Adicionalmente, dicho asesor deberá emitir una constancia, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, a los demás asesores fiscales que sean liberados de la obligación contenida en este artículo, que indique que ha revelado el esquema reportable, a la que se deberá anexar una copia de la declaración informativa a través de la cual se reveló el esquema reportable, así como una copia del acuse de recibo de dicha declaración y el certificado donde se asigne el número de identificación del esquema. Si alguno de los asesores fiscales no recibe la referida constancia o no se encuentra de acuerdo con el contenido de la declaración informativa presentada, seguirá obligado a revelar el esquema reportable en los términos previstos en el tercer párrafo del artículo 201 de este Código. En caso que no se encuentre de acuerdo con el contenido de la declaración informativa presentada o desee proporcionar mayor información, podrá presentar una declaración informativa complementaria que sólo tendrá efectos para el asesor fiscal que la haya presentado, misma que se deberá presentar dentro de los 20 días siguientes a partir de la fecha en que se haya recibido dicha constancia.

CONSTANCIA DONDE SE CONSIDERE NO REPORTABLE O EXISTA UN IMPEDIMENTO PARA REVELAR

En caso que un esquema genere beneficios fiscales en México pero no sea reportable de conformidad con el artículo 199 de este Código o exista un impedimento legal para su revelación por parte del asesor fiscal, éste deberá expedir una constancia, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, al contribuyente en la que justifique y motive las razones por las cuales lo considere no reportable o exista un impedimento para revelar, misma que se deberá entregar dentro de los cinco días siguientes al día en que se ponga a disposición del contribuyente el esquema reportable o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero. La revelación de esquemas reportables de conformidad con este Capítulo no constituirá una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna profesión.

DECLARACION INFORMATIVA DE LOS ASESORES FISCALES

Los asesores fiscales deberán presentar una declaración informativa, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, en el mes de febrero de cada año, que contenga una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave en el registro federal de contribuyentes, a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables. En caso que el contribuyente sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país o que, teniéndolo, el esquema no esté relacionado con dicho establecimiento, se deberá incluir adicionalmente el país o jurisdicción de residencia de dicho contribuyente, así como su número de identificación fiscal, domicilio fiscal o cualquier dato para su localización.

EMISION DE REGLAS DE CARACTER GENERAL

El Servicio de Administración Tributaria emitirá las reglas de carácter general para la aplicación del presente artículo.

198- SUPUESTOS PARA REVELAR ESQUEMAS REPORTABLES

Los contribuyentes se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables en los siguientes supuestos:

I. Cuando el asesor fiscal no le proporcione el número de identificación del esquema reportable emitido por el Servicio de Administración Tributaria, ni le otorgue una constancia que señale que el esquema no es reportable.

II. Cuando el esquema reportable haya sido diseñado, organizado, implementado y administrado por el contribuyente. En estos casos, cuando el contribuyente sea una persona moral, las personas físicas que sean los asesores fiscales responsables del esquema reportable que tengan acciones o participaciones en dicho contribuyente, o con los que mantenga una relación de subordinación, quedarán excluidas de la obligación de revelar siempre que se cumpla con lo dispuesto en la fracción II del artículo 200 de este Código.

III. Cuando el contribuyente obtenga beneficios fiscales en México de un esquema reportable que haya sido diseñado, comercializado, organizado, implementado o administrado por una persona que no se considera asesor fiscal conforme al artículo 197 de este Código.

IV. Cuando el asesor fiscal sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, o cuando teniéndolo, las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente no sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal conforme al artículo 197 de este Código.

V. Cuando exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable.

VI. Cuando exista un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente para que sea este último el obligado a revelar el esquema reportable.

CONTRIBUYENTES CON BENEFICIOS FISCALES Y QUE REALICEN OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

Los contribuyentes obligados de conformidad con este artículo son los residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando sus declaraciones previstas por las

disposiciones fiscales reflejen los beneficios fiscales del esquema reportable. También se encuentran obligados a revelar de conformidad con este artículo dichas personas cuando realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero y dichos esquemas generen beneficios fiscales en México a estos últimos por motivo de dichas operaciones.

199- CONCEPTO DE ESQUEMA REPORTABLE

Se considera un esquema reportable, cualquiera que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las siguientes características:

CARACTERISTICAS

I. Evite que autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas, incluyendo por la aplicación del Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal, a que se refiere la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos el 15 de julio de 2014, así como otras formas de intercambio de información similares. En el caso del referido Estándar, esta fracción no será aplicable en la medida que el contribuyente haya recibido documentación por parte de un intermediario que demuestre que la información ha sido revelada por dicho intermediario a la autoridad fiscal extranjera de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción incluye cuando se utilice una cuenta, producto financiero o inversión que no sea una cuenta financiera para efectos del referido Estándar o cuando se reclasifique una renta o capital en productos no sujetos a intercambio de información.

II. Evite la aplicación del artículo 4-B o del Capítulo I, del Título VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. Consista en uno o más actos jurídicos que permitan transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, a personas distintas de las que las generaron.

IV. Consista en una serie de pagos u operaciones interconectados que retornen la totalidad o una parte del monto del primer pago que forma parte de dicha serie, a la persona que lo efectuó o alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas.

V. Involucre a un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble imposición suscrito por México, respecto a ingresos que no estén gravados en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente. Lo dispuesto en esta fracción también será aplicable cuando dichos ingresos se encuentren gravados con una tasa reducida en comparación con la tasa corporativa en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.

VI. Involucre operaciones entre partes relacionadas en las cuales:

a) Se trasmitan activos intangibles difíciles de valorar de conformidad con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquéllas que las sustituyan. Se entiende por intangible difícil de valorar cuando en el momento en que se celebren las operaciones, no existan comparables fiables o las proyecciones de flujos o ingresos futuros que se prevé obtener del intangible, o las hipótesis para su valoración, son inciertas, por lo que es difícil predecir el éxito final del intangible en el momento en que se transfiere;

b) Se lleven a cabo reestructuraciones empresariales, en las cuales no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos o cuando como resultado de dicha reestructuración, los contribuyentes que tributen de conformidad con el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reduzcan su utilidad de operación en más del 20%. Las reestructuras empresariales son a las que se refieren las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquéllas que las sustituyan;

c) Se transmitan o se conceda el uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación a cambio o se presten servicios o se realicen funciones que no estén remunerados;

d) No existan comparables fiables, por ser operaciones que involucran funciones o activos únicos o valiosos, o

e) Se utilice un régimen de protección unilateral concedido en términos de una legislación extranjera de conformidad con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquéllas que las sustituyan.

VII. Se evite constituir un establecimiento permanente en México en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México.

VIII. Involucre la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente, que permita su depreciación por otra parte relacionada.

IX. Cuando involucre un mecanismo híbrido definido de conformidad con la fracción XXIII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

X. Evite la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos, incluyendo a través del uso de entidades extranjeras o figuras jurídicas cuyos beneficiarios no se encuentren designados o identificados al momento de su constitución o en algún momento posterior.

XI. Cuando se tengan pérdidas fiscales cuyo plazo para realizar su disminución de la utilidad fiscal esté por terminar conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta y se realicen operaciones para obtener utilidades fiscales a las cuales se les disminuyan dichas pérdidas fiscales y dichas operaciones le generan una deducción autorizada al contribuyente que generó las pérdidas o a una parte relacionada.

XII. Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en los artículos 140, segundo párrafo; 142, segundo párrafo de la fracción V; y 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XIII. En el que se otorgue el uso o goce temporal de un bien y el arrendatario a su vez otorgue el uso o goce temporal del mismo bien al arrendador o una parte relacionada de este último.

XIV. Involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores al 20%, exceptuando aquéllas que surjan por motivo de diferencias en el cálculo de depreciaciones.

CONCEPTO DE ESQUEMA

Para efectos de este Capítulo, se considera esquema, cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de

materializar una serie de actos jurídicos. No se considera un esquema, la realización de un trámite ante la autoridad o la defensa del contribuyente en controversias fiscales.

CONCEPTO DE ESQUEMAS REPORTABLES GENERALIZADOS Y PERSONALIZADOS

Se entiende por esquemas reportables generalizados, aquéllos que buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y aunque requieran mínima o nula adaptación para adecuarse a las circunstancias específicas del contribuyente, la forma de obtener el beneficio fiscal sea la misma. Se entiende por esquemas reportables personalizados, aquéllos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico.

EMISION DE REGLAS DE CARACTER GENERAL

El Servicio de Administración Tributaria emitirá reglas de carácter general para la aplicación de los anteriores párrafos. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante acuerdo secretarial emitirá los parámetros sobre montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en este Capítulo.

CONCEPTO DE BENEFICIO FISCAL PARA EFECTOS DE ESTE CAPITULO

Para efectos de este Capítulo, se considera beneficio fiscal el valor monetario derivado de cualquiera de los supuestos señalados en el quinto párrafo del artículo 5o-A de este Código.

MECANISMO QUE TAMBIEN SERA REPORTABLE

Adicionalmente, será reportable cualquier mecanismo que evite la aplicación de los párrafos anteriores de este artículo, en los mismos términos señalados en este Capítulo.

200- INFORMACION QUE DEBE INCLUIR LA REVELACION DE UN ESQUEMA REPORTABLE

La revelación de un esquema reportable, debe incluir la siguiente información:

NOMBRE, DENOMINACION O RAZON SOCIAL Y CLAVE EN EL RFC

I. Nombre, denominación o razón social, y la clave en el registro federal de contribuyentes del asesor fiscal o contribuyente que esté revelando el esquema reportable. En caso que el asesor fiscal revele el esquema reportable a nombre y por cuenta de otros asesores fiscales en términos del párrafo quinto del artículo 197 de este Código, se deberá indicar la misma información de éstos.

NOMBRE Y CLAVE EN EL RFC DE LAS PF A LAS CUALES SE ESTE LIBERANDO DE LA OBLIGACION

II. En el caso de asesores fiscales o contribuyentes que sean personas morales que estén obligados a revelar, se deberá indicar el nombre y clave en el registro federal de contribuyentes de las personas físicas a las cuales se esté liberando de la obligación de revelar de conformidad con el párrafo quinto del artículo 197 y fracción II del artículo 198 de este Código.

NOMBRE DE LOS REPRESENTANTES LEGALES

III. Nombre de los representantes legales de los asesores fiscales y contribuyentes para fines del procedimiento previsto en este Capítulo.

NOMBRE, DENOMINACION O RAZON SOCIAL DEL CONTRIBUYENTE POTENCIALMENTE BENEFICIADO

IV. En el caso de esquemas reportables personalizados que deban ser revelados por el asesor fiscal, se deberá indicar el nombre, denominación o razón social del contribuyente potencialmente beneficiado por el esquema y su clave en el registro federal de contribuyentes. En caso que el contribuyente sea un residente en el extranjero que no tenga una clave en el registro federal de contribuyentes, se deberá indicar el país o jurisdicción de su residencia fiscal y constitución, así como su número de identificación fiscal y domicilio fiscal, o cualquier dato de localización.

NOMBRE, DENOMINACION O RAZON SOCIAL DE LOS ASESORES FISCALES

V. En el caso de esquemas reportables que deban ser revelados por el contribuyente, se deberá indicar el nombre, denominación o razón social de los asesores fiscales en caso de que existan. En caso que los asesores fiscales sean residentes en México o sean establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, se deberá indicar su clave en el registro federal de contribuyentes y en caso de no tenerla, cualquier dato para su localización.

DESCRIPCION DETALLADA Y DISPOSICIONES JURIDICAS APLICABLES

VI. Descripción detallada del esquema reportable y las disposiciones jurídicas nacionales o extranjeras aplicables. Se entiende por descripción detallada, cada una de las etapas que integran el plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación para materializar la serie de hechos o actos jurídicos que den origen al beneficio fiscal.

DESCRIPCION DETALLADA DEL BENEFICIO FISCAL

VII. Una descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado.

NOMBRE, DENOMINACION O RAZON SOCIAL, CLAVE EN EL RFC Y CUALQUIER OTRA INFORMACION FISCAL

VIII. Indicar el nombre, denominación o razón social, clave en el registro federal de contribuyentes y cualquier otra información fiscal de las personas morales o figuras jurídicas que formen parte del esquema reportable revelado. Adicionalmente, indicar cuáles de ellas han sido creadas o constituidas dentro de los últimos dos años de calendario, o cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido o enajenado en el mismo periodo.

EJERCICIOS FISCALES

IX. Los ejercicios fiscales en los cuales se espera implementar o se haya implementado el esquema.

INFORMACION FISCAL O FINANCIERA QUE NO SEA OBJETO DE INTERCAMBIO DE INFORMACION

X. En el caso de los esquemas reportables a los que se refiere la fracción I del artículo 199 de este Código, adicionalmente se deberá revelar la información fiscal o financiera que no sea objeto de intercambio de información en virtud del esquema reportable.

INFORMACION EN DECLARACIONES INFORMATIVAS COMPLEMENTARIAS

XI. En caso de las declaraciones informativas complementarias a las que se refiere el párrafo sexto del artículo 197 de este Código, indicar el número de identificación del esquema reportable que haya sido revelado por otro asesor fiscal y la información que considere pertinente para corregir o complementar la declaración informativa presentada.

INFORMACION RELEVANTE

XII. Cualquier otra información que el asesor fiscal o contribuyente consideren relevante para fines de su revisión.

INFORMACION ADICIONAL

XIII. Cualquier otra información adicional que se solicite en los términos del artículo 201 de este Código.

MECANISMOS REPORTABLES

Adicionalmente, en el caso de los mecanismos que sean reportables conforme al último párrafo del artículo 199 de este Código, se deberá revelar el mecanismo a través del cual se evitó la referida aplicación, además de la información sobre el esquema que proporciona beneficios fiscales en México conforme a lo dispuesto en este artículo.

201- EFECTOS FISCALES DE LA REVELACION DE UN ESQUEMA REPORTABLE

La revelación de un esquema reportable en términos de este Capítulo, no implica la aceptación o rechazo de sus efectos fiscales por parte de las autoridades fiscales. La información presentada en términos de este Título y que sea estrictamente indispensable para el funcionamiento del esquema, en ningún caso podrá utilizarse como antecedente de la investigación por la posible comisión de los delitos previstos en este Código, salvo tratándose de los delitos previstos en los artículos 113 y 113 Bis de este Código. La información obtenida de conformidad con este Capítulo deberá tratarse en los términos del artículo 69 de este Código.

PRESENTACION DE DECLARACION INFORMATIVA

La revelación de dichos esquemas se realizará a través de una declaración informativa que se presentará por medio de los mecanismos que disponga el Servicio de Administración Tributaria para tal efecto.

PLAZO PARA REVELAR LOS ESQUEMAS REPORTABLES GENERALIZADOS

Los esquemas reportables generalizados deberán ser revelados a más tardar dentro de los 30 días siguientes al día en que se realiza el primer contacto para su comercialización. Se entiende que se realiza el primer contacto para su comercialización, cuando se toman las medidas necesarias para que terceros conozcan la existencia del esquema. Los esquemas reportables personalizados deberán ser revelados a más tardar dentro de los 30 días siguientes al día en que el esquema esté disponible para el contribuyente para su implementación, o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo

que suceda primero. Los asesores fiscales y contribuyentes obligados a revelar los esquemas reportables, podrán hacerlo desde el momento que haya finalizado su diseño.

NUMERO DE IDENTIFICACION POR CADA UNO DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES REVELADOS

El Servicio de Administración Tributaria otorgará al asesor fiscal o contribuyente obligado a revelar, un número de identificación por cada uno de los esquemas reportables revelados. El Servicio de Administración Tributaria emitirá una copia de la declaración informativa a través de la cual se reveló el esquema reportable, un acuse de recibo de dicha declaración, así como un certificado donde se asigne el número de identificación del esquema.

INFORMACION ADICIONAL QUE LA AUTORIDAD FISCAL PODRA SOLICITAR

La autoridad fiscal podrá solicitar información adicional a los asesores fiscales y contribuyentes, quienes deberán presentar dicha información o una manifestación bajo protesta de decir verdad que señale que no se encuentran en posesión de la misma, en un plazo máximo de 30 días a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación del requerimiento de información adicional. Si no se atiende dicho requerimiento, se hace de forma incompleta o extemporánea, procederá la sanción correspondiente conforme a este Código.

202- OBLIGACION DE PROPORCIONAR EL NUMERO DE IDENTIFICACION DEL ESQUEMA REPORTABLE

El asesor fiscal que haya revelado un esquema reportable se encuentra obligado a proporcionar el número de identificación del mismo, emitido por el Servicio de Administración Tributaria, a cada uno de los contribuyentes que tengan la intención de implementar dicho esquema.

OBLIGACION DE INCLUIR EL NUMERO DE IDENTIFICACION EN LA DECLARACION ANUAL

Los contribuyentes que implementen un esquema reportable se encuentran obligados a incluir el número de identificación del mismo en su declaración anual correspondiente al ejercicio en el cual se llevó a cabo el primer hecho o acto jurídico para la implementación del esquema reportable y en los ejercicios fiscales subsecuentes cuando el esquema continúe surtiendo efectos fiscales. Lo anterior es aplicable con independencia de la forma en que se haya obtenido el referido número de identificación.

OBLIGACION DE INFORMAR CUALQUIER MODIFICACION A LA INFORMACION REPORTADA

Adicionalmente, el contribuyente y el asesor fiscal deberán informar al Servicio de Administración Tributaria cualquier modificación a la información reportada de conformidad con el artículo 200 de este Código, realizada con posterioridad a la revelación del esquema reportable, dentro de los 20 días siguientes a dicha modificación.

FACULTADES DE COMPROBACION DE LAS AUTORIDADES FISCALES

En caso que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación de conformidad con la fracción XI del artículo 42 de este Código, los asesores fiscales estarán obligados a proporcionar la documentación e información que soporte que han cumplido con las disposiciones de este Capítulo.

Este Título Sexto, adicionado al CFF en su reforma de 2020, que entrará en vigor en el año 2021, obedece a la adopción en la normativa nacional y consecuente adaptación por el fisco mexicano de la acción 12 de BEPS (Erosión de la Base y Transferencia de Utilidades) elaborada por la OCDE (Organización para la Colaboración y el Desarrollo Económico) que postula que a los países les conviene tener un régimen para obtener información temprana acerca de esquemas de planeación fiscal agresiva o abusiva y de sus usuarios imponiendo reglas de revelación obligatoria.

La acción 12 se describe de la siguiente manera en publicaciones de la OCDE:

> **ACCION 12**
>
> **Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva**
>
> Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que cuentan con tales normas. El trabajo utilizará un diseño modular que permita la máxima coherencia, pero teniendo en cuenta las necesidades y los riesgos específicos de cada país. Uno de los centros de atención serán los regímenes fiscales internacionales, en los cuales el trabajo explorará el uso de una definición extensa de "beneficio fiscal" a fin de captar este tipo de transacciones. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre cumplimiento cooperativo. También implicará diseñar y poner en marcha modelos mejorados de intercambio de información para las estructuras de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias.
>
> **La transparencia incumbe también a los precios de transferencia y a los análisis de la cadena de valor.** Una cuestión clave en la aplicación de los precios de transferencia es la asimetría de información entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. Ello socava potencialmente la aplicación del principio de libre concurrencia y aumenta las oportunidades para la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En muchos países, las administraciones tributarias tienen poca capacidad para desarrollar una visión "panorámica" de la cadena de valor global del contribuyente. Además, las divergencias de enfoque sobre los requisitos de documentación para los precios de transferencia conduce a costes administrativos significativos para las empresas. En ese sentido, es importante que las administraciones tributarias tengan a su disposición información adecuada acerca de las funciones" (Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios 0CDE 2014).

En este orden de ideas, en la Exposición de Motivos del Ejecutivo se adujo que: "…se propone un régimen de revelación de esquemas reportables en México que proporcionará información sobre temas que las autoridades fiscales han identificado como áreas de riesgo durante el ejercicio de sus funciones y que, al conocerlas de forma previa a su implementación, evaluarán su viabilidad y hará conocer a los contribuyentes y asesores fiscales su criterio…" e informa que esta clase de esquemas reportables se encuentran en Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda, Portugal, Canadá y Sudáfrica.

Indiscutiblemente para la administración tributaria conocer los esquemas de planeación fiscal de los contribuyentes, agresiva o no, le es benéfico porque le permite promover cambios en las leyes si le revelan un inteligente planteamiento de elusión fiscal, o puede efectuar acciones en contra de lo que resulte en planeación abusiva o agresiva en otros contribuyentes ajenos a los que lo revelen, y con los reveladores ejercer las acciones de rechazo con base en su criterio. Obviamente la calificación de agresiva o de abusiva a una planeación fiscal depende de quien la califique, que será el fisco en primer lugar, pero en definitiva serán las autoridades jurisdiccionales. La revelación de los esquemas es una clara intención disuasiva del legislador para evitar planeaciones fiscales.

En el artículo 197 en primer lugar se establece la obligación de reportar a los asesores fiscales a quienes define como "cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrado en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero."

Dada esta definición quienes proporcionen asesoría fiscal que no forme parte de un esquema integral, no se encontrarán en esta descripción. La duda se presenta si parte de la respuesta se utiliza para el esquema puesto que pareciera que el asesor está "involucrado". Desde mi punto de vista esta clase de asesoría no implica que necesariamente este asesor fiscal conozca del diseño del esquema y si se intentara imponerle la sanción la autoridad debería antes demostrar que tuvo conocimiento.

En este artículo se empiezan a descubrir varias características de los esquemas reportables, como que pueden haber generalizados o personalizados, dependiendo de que su aplicación pueda ser generalizada a todos o un grupo de contribuyentes o un traje a la medida en caso de los personalizados, y que para ser tales, deben traer como consecuencia un beneficio dentro del territorio nacional.

Por otra parte, creo que no representará violación al secreto profesional en virtud de que el artículo 36 de la "Ley Reglamentaria del artículo 5 Constitucional, relativo al ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal", aplicable en toda la República en materia federal, dispone:

> **Artículo 36.** Todo profesionista estará obligado a guardar estrictamente el secreto de los asuntos que se le confíen por sus clientes, salvo los informes que obligatoriamente establezcan las leyes respectivas.

Este artículo será aplicado en función de reglas generales que emita la autoridad fiscal, mismas que fueron publicadas en el DOF del 29 de diciembre de 2020 bajo el número 2.21 "De la revelación de esquemas reportables."

El artículo 198 establece las obligaciones de revelación de parte del contribuyente involucrado.

En el artículo 199 se entra de lleno a la descripción de los esquemas reportables, a saber:

a) Se considera esquema cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos que puedan generar directa o indirectamente la obtención de un beneficio fiscal en México.

b) Deben tender a realizar las conductas descritas en las fracciones de este numeral; desde la presentación de la Iniciativa de reformas al CFF se plantearon 29 características que calificaran a los esquemas para hacerlos obligatoriamente reportables, pero al pasar por el Congreso las dejaron en 14, habiendo mandado algunas de las excluidas a la obligación de ser declaradas como operaciones relevantes en el artículo 31 A del propio CFF, a saber: operaciones financieras a que se refieren los artículos 20 y 21 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; operaciones con partes relacionadas; las relativas a la participación en el capital de las sociedades y a cambios en la residencia fiscal; las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas; las relativas a enajenaciones y aportaciones de bienes y activos financieros; operaciones con países con sistema de tributación territorial; operaciones de financiamiento y sus intereses; pérdidas fiscales; reembolsos de capital y pagos de dividendos.

c) Todas las características de los esquemas llevan forzosamente a ser calificados como intenciones tributarias elusivas no necesariamente ilícitas, pero claramente contrarias al criterio de las autoridades, y que obligan a los contribuyentes a autoincriminarse. Si bien es cierto que el principio de no autoincriminación aplica indudablemente al derecho penal, dadas las consecuencias trascendentales para los particulares en el derecho administrativo sancionador que trae el sistema de esquemas reportables, creo que tal principio puede aplicarse a los derechos humanos de los contribuyentes.

d) Algunos de los esquemas cuyas características los hacen reportables y que aparecen como tales en el artículo pueden calificar más bien como fraude a la ley, con consecuencias fiscales previstas en los artículos 5-A (cláusula general antiabuso) o 69 B Bis (transmisión indebida de pérdidas fiscales), lo que hará que tales esquemas sean difícilmente reportados, ya que traerían respuesta de rechazo inmediato por las autoridades fiscales, como las contenidas en las fracciones III y IV, entre otras. Otros esquemas son atribuidos a terceros sin residencia en México, difícilmente imputable al contribuyente mexicano, como el contenido en la fracción V.

e) No se consideran esquemas reportables ni la realización de trámites ante las autoridades ni la defensa del contribuyente en controversias fiscales.

f) Esquemas reportables generalizados son aquéllos que buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y aunque requieran mínima o nula adaptación para adecuarse a las circunstancias específicas del contribuyente, la forma de obtener el beneficio fiscal es la misma.

g) Esquemas reportables personalizados, serán aquéllos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico.

h) Habrá parámetros mínimos respecto de los que no se aplicará esta obligación a criterio de la SHCP.

i) Hay reglas generales (RM) emitidas por el SAT para aplicar este numeral.

En el artículo 200 se señala la forma de rendir la información sobre los esquemas reportables.

En el artículo 201 destaca que la información rendida en ningún caso podrá ser utilizada para la investigación de posibles delitos fiscales, excepto tratándose de la utilización de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o simuladas.

En el artículo 202 se establecen las obligaciones de proporcionar el número de identificación del esquema reportable, tanto para el asesor fiscal como para el contribuyente, entre otras obligaciones.

Artículo Octavo Transitorio, fracción II

Esta obligación entró en vigor a partir del 1 de enero de 2021, pero con un alto tinte de aplicación retroactiva de la ley, pues se dispone que esquemas utilizados en 2020 o antes, que sigan teniendo efectos durante ejercicios posteriores a 2020 deberán reportarse por el contribuyente.

TRANSITORIOS

ARTICULOS TRANSITORIOS

del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1981

1- INICIO DE LA VIGENCIA

Este Código entrará en vigor en toda la República el día 1o. de enero de 1983, excepción hecha del Título VI, del Procedimiento Contencioso Administrativo, que iniciará su vigencia el 1o. de abril de 1983.

3- CANCELACION DE DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS

Quedan sin efectos las disposiciones administrativas, resoluciones, consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos de carácter general o que se hubieran otorgado a título particular, que contravengan o se opongan a lo preceptuado en este Código.

4- CAUSACION DE RECARGOS

Cuando con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de este Código se hubieran causado recargos sobre contribuciones federales no pagadas, que hubieran alcanzado el 100% del importe de dichas contribuciones, a partir del primero de enero de 1983 se reanudará la causación de recargos sobre las mismas, conforme a este Código, aun cuando exceda del porciento mencionado.

5- INTERESES POR SOLICITUDES DE DEVOLUCION

Si con anterioridad al primero de septiembre de 1982, se hubieran solicitado devoluciones, cumpliéndose los requisitos que para estos efectos establecen las disposiciones fiscales y no se hubiera obtenido al primero de enero de 1983, a partir de esta fecha dichas cantidades empezarán a causar intereses conforme al artículo 22 del presente Código.

Cuando la solicitud de devolución se hubiera presentado dentro de los 4 meses anteriores a la entrada en vigor de este Código, las cantidades a devolver empezarán a causar intereses, en su caso, a partir de la fecha en que se cumplan los 4 meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud debidamente requisitada.

DISPOSICION TRANSITORIA

de la Ley que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 1984, aplicable al Código Fiscal de la Federación

2- APLICACION DE LA CADUCIDAD A DIEZ AÑOS

Las disposiciones de los artículos 30 y 67 del Código Fiscal de la Federación, relativas al plazo de diez años para la conservación de documentación y la contabilidad, así como para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales, no serán aplicables a los ejercicios que se iniciaron antes del 1o. de enero de 1985.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 20 de diciembre de 1991, aplicables al Código Fiscal de la Federación

2- DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Para efectos de lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, se aplicarán las siguientes disposiciones transitorias:

PLAZO PARA CONSERVAR CONTABILIDAD Y EXTINCION DE FACULTADES

VI. Para los efectos del tercer párrafo del artículo 30 y del segundo párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, la obligación de mantener la contabilidad por 10 años y el plazo por el cual se extinguirán las facultades de determinación en relación al término por el cual se encuentran obligados a mantener su contabilidad, respectivamente, será en ambos casos de seis años en 1992; de siete años en 1993; de ocho años en 1994 y de nueve años en 1995.

ARTICULOS TRANSITORIOS

del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversos artículos del Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y para toda la República en Materia de Fuero Federal, del Código Fiscal de la Federación, del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal y del Código Federal de Procedimientos Penales, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 13 de mayo de 1996

2- APLICACION DEL ARTICULO 115-BIS DEL CFF

El artículo 115 bis del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta la entrada en vigor del presente decreto, seguirá aplicándose por los hechos realizados durante su vigencia. Asimismo, dicho precepto seguirá aplicándose a las personas procesadas o sentenciadas por los delitos previstos y sancionados por el mencionado artículo.

Para proceder penalmente en los casos a que se refiere el artículo 115 bis del Código Fiscal de la Federación, en los términos del párrafo anterior, se seguirá requiriendo la querella de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para efectos de la aplicación de las penas respectivas, regirá lo dispuesto en el artículo 56 del Código Penal citado, sin que ello implique la extinción de los tipos penales.

3- CALIFICACION DE DELITOS

Para los supuestos, sujetos y efectos del artículo anterior, los delitos previstos en el artículo 115 bis del Código Fiscal de la Federación, se seguirán calificando como graves, en los términos del artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, para todos los efectos legales procedentes.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION

del Decreto por el que se Reforman Diversas Disposiciones Fiscales, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 31 de diciembre de 2000, en vigor a partir del 1o. de enero de 2001, aplicables al Código Fiscal de la Federación

11- DISPOSICIONES TRANSITORIAS

En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Décimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:

REFORMA A LA DENOMINACION DEL TFF Y DE LA LOTFF POR TFJFA Y LOTFJFA, RESPECTIVAMENTE

III. Se reforma la denominación del Tribunal Fiscal de la Federación por la de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. En consecuencia, se reforma la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación tanto en su título como en sus disposiciones, así como en todas aquellas contenidas en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes fiscales y administrativas federales, en las que se cite al Tribunal Fiscal de la Federación, para sustituir ese nombre por el de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

TRANSITORIOS

del Decreto por el que se reforman, derogan y adicionan diversas disposiciones de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, Ley de Instituciones de Crédito, Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, Ley Federal de Instituciones de Fianzas, Ley para Regular las Agrupaciones Financieras, Ley de Ahorro y Crédito Popular, Ley de Inversión Extranjera, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 18 de julio de 2006, aplicables al Código Fiscal de la Federación

(Arrendamiento Financiero)

1- INICIO DE LA VIGENCIA DEL DECRETO

Entrarán en vigor el día siguiente de la publicación de este Decreto en el Diario Oficial de la Federación:

I. .....
II. .....
III. .....

INICIO DE LA VIGENCIA DE LAS MODIFICACIONES A LISR, LIVA Y CFF

IV. Los artículos Noveno, Décimo y Décimo Primero del Presente Decreto.

OPERACIONES DE ARRENDAMIENTO Y FACTORAJE FINANCIERO

A partir de la entrada en vigor a que se refiere este artículo, las operaciones de arrendamiento financiero y factoraje financiero no se considerarán reservadas para las arrendadoras financieras y empresas de factoraje financiero, por lo que cualquier persona podrá celebrarlas en su carácter de arrendador o factorante, respectivamente, sin contar con la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público referida en el artículo 5 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito.

SOCIEDADES FINANCIERAS DE OBJETO LIMITADO COMO FIDUCIARIAS

Las sociedades financieras de objeto limitado podrán seguir actuando con el carácter de fiduciarias en los fideicomisos a los que se refiere el artículo 395 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito hasta que queden sin efectos las autorizaciones que les haya otorgado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en términos de la fracción IV del artículo 103 de la Ley de Instituciones de Crédito, salvo que adopten la modalidad de sociedad financiera de objeto múltiple, en cuyo caso podrán continuar en el desempeño de su encomienda fiduciaria.

2- PERSONAS QUE REALICEN OPERACIONES DE ARRENDAMIENTO Y FACTORAJE FINANCIERO SIN AUTORIZACION

Las personas que, a partir de la fecha de entrada en vigor de las disposiciones a que se refiere el artículo primero transitorio de este Decreto, realicen operaciones de arrendamiento financiero y factoraje financiero, en su carácter de arrendador o factorante, respectivamente, sin contar con la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público referida en el artículo 5 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, se sujetarán a las disposiciones aplicables a dichas operaciones de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito. A dichas personas no les será aplicable el régimen que la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito prevé para las arrendadoras financieras y empresas de factoraje.

En los contratos de arrendamiento financiero y factoraje financiero que celebren las personas a que se refiere este artículo, ellas deberán señalar expresamente que no cuentan con la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público prevista en el artículo 5 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito y que, excepto tratándose de sociedades financieras de objeto múltiple reguladas, no están sujetas a la supervisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores. Igual mención deberá señalarse en cualquier tipo de información que, con fines de promoción de sus servicios, utilicen las personas señaladas.

3- DISPOSICIONES QUE ENTRARAN EN VIGOR A LOS SIETE AÑOS DE SU PUBLICACION

Entrarán en vigor a los siete años de la publicación del presente Decreto en el Diario Oficial de la Federación, las reformas a los artículos 5, 8, 40, 45 Bis 3, 47, 48, 48-A, 48-B, 78, 96, 97, 98 y 99, así como la derogación a los artículos 3 y 48 y del Capítulo II del Título Segundo, que incluye los artículos 24 a 38, del Capítulo II Bis del Título Segundo, que incluye los artículos 45-A a 45-T, de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito contenidas en el artículo Segundo de este Decreto.

A partir de la fecha en que entren en vigor las reformas y derogaciones señaladas en el párrafo anterior, las autorizaciones que haya otorgado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para la constitución y operación de arrendadoras financieras y empresas de factoraje financiero quedarán sin efecto por ministerio de ley, por lo que las sociedades que tengan dicho carácter dejarán de ser organizaciones auxiliares del crédito.

Las sociedades señaladas en el párrafo anterior no estarán obligadas a disolverse y liquidarse por el hecho de que, conforme a lo dispuesto por el párrafo anterior, queden sin efecto las autorizaciones respectivas, aunque, para que puedan continuar operando, deberán:

I. Reformar sus estatutos sociales a efecto de eliminar cualquier referencia expresa o de la cual se pueda inferir que son organizaciones auxiliares del crédito y que se encuentran

autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para constituirse y funcionar con tal carácter.

II. Presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a más tardar en la fecha en que entren en vigor las reformas y derogaciones señalada en el primer párrafo de este artículo, el instrumento público en el que conste la reforma estatutaria referida en la fracción anterior, con los datos de la respectiva inscripción en el Registro Público de Comercio.

Las sociedades que no cumplan con lo dispuesto por la fracción II anterior entrarán, por ministerio de ley, en estado de disolución y liquidación, sin necesidad de acuerdo de asamblea general de accionistas.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con independencia de que se cumpla o no con los requisitos señalados en las fracciones anteriores, publicará en el Diario Oficial de la Federación que las autorizaciones a que se refiere este artículo han quedado sin efecto.

La entrada en vigor de las reformas y derogación a que este artículo transitorio se refiere no afectará la existencia y validez de los contratos que, con anterioridad a la misma, hayan suscrito aquellas sociedades que tenían el carácter de arrendadoras financieras y empresas de factoraje financiero, ni será causa de ratificación o convalidación de esos contratos. Sin perjuicio de lo anterior, a partir de la entrada en vigor señalada en este artículo, los contratos de arrendamiento y factoraje financiero a que se refiere este párrafo se regirán por las disposiciones correlativas de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

En los contratos de arrendamiento financiero y factoraje financiero que las sociedades celebren con posterioridad a la fecha en que, conforme a lo dispuesto por este artículo, queden sin efecto las respectivas autorizaciones que les haya otorgado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, aquellas deberán señalar expresamente que no cuentan con autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que, excepto tratándose de sociedades financieras de objeto múltiple reguladas, no están sujetas a la supervisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores. Igual mención deberá señalarse en cualquier tipo de información que, con fines de promoción de sus servicios, utilicen las sociedades señaladas.

4- AUTORIZACION A ARRENDADORAS FINANCIERAS Y EMPRESAS DE FACTORAJE FINANCIERO

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público solo dará trámite a las solicitudes de autorización que, para la constitución y operación de arrendadoras financieras y empresas de factoraje financiero, en términos de lo dispuesto por la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, hayan sido presentadas antes de la fecha en que se publique en el Diario Oficial de la Federación el presente Decreto. Las autorizaciones que, en su caso se otorguen solo estarán vigentes hasta la fecha en que se cumplan siete años de la publicación del presente Decreto en el Diario Oficial de la Federación y quedarán sujetas a lo dispuesto por el artículo que antecede.

7- OPERACIONES DE ARRENDADORAS FINANCIERAS, FACTORAJE FINANCIERO Y FINANCIERAS DE OBJETO LIMITADO

Las arrendadoras financieras, empresas de factoraje financiero y sociedades financieras de objeto limitado que, antes de la fecha en que se cumplan siete años de la publicación del presente Decreto en el Diario Oficial de la Federación, pretendan celebrar operaciones de arrendamiento financiero, factoraje financiero y otorgamiento de crédito sin sujetarse al

régimen de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito y de la Ley de Instituciones de Crédito que, según sea el caso, les sean aplicables, deberán:

I. Acordar en asamblea de accionistas que las operaciones de arrendamiento financiero, factoraje financiero y crédito que realicen dichas sociedades con el carácter de arrendador, factorante o acreditante se sujetarán al régimen de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito y, en su caso, al de sociedades financieras de objeto múltiple previsto en la General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito;

II. Reformar sus estatutos sociales, a efecto de eliminar, según corresponda, cualquier referencia expresa o de la cual se pueda inferir que son organizaciones auxiliares del crédito o sociedades financieras de objeto limitado; que se encuentran autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; que, excepto que se ubiquen en el supuesto del penúltimo párrafo del artículo 87-B de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, están sujetas a la supervisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y que su organización, funcionamiento y operación se rigen por dicha Ley o por la Ley de Instituciones de Crédito, y

III. Presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el instrumento público en el que conste la celebración de la asamblea de accionistas señalada en la fracción I y la reforma estatutaria referida en la fracción II anterior, con los datos de la respectiva inscripción en el Registro Público de Comercio.

La autorización que haya otorgado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, según corresponda, para la constitución, operación, organización y funcionamiento de la arrendadora financiera, empresa de factoraje financiero o sociedad financiera de objeto limitado de que se trate, quedará sin efecto a partir del día siguiente a la fecha en que se inscriba en el Registro Público de Comercio la reforma estatutaria señalada en la fracción II de este artículo, sin que, por ello, la sociedad deba entrar en estado de disolución y liquidación. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará en el Diario Oficial de la Federación que la autorización ha quedado sin efecto.

Los contratos que hayan suscrito las arrendadoras financieras, empresas de factoraje financiero o sociedades financieras de objeto limitado con anterioridad a la fecha en que, conforme a lo dispuesto por este artículo, queden sin efectos las autorizaciones referidas, no quedarán afectados en su existencia o validez ni deberán ser ratificados o convalidados por esa causa.

En los contratos de arrendamiento financiero, factoraje financiero y crédito que las sociedades a que se refiere este artículo celebren con posterioridad a la fecha en que la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público haya quedado sin efecto, aquellas deberán señalar expresamente que no cuentan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que, excepto tratándose de sociedades financieras de objeto múltiple reguladas, no están sujetas a la supervisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores. Igual mención deberá señalarse en cualquier tipo de información que, con fines de promoción de sus servicios, utilicen las sociedades señaladas en el primer párrafo de este artículo.

8- AUTORIZACIONES VIGENTES OTORGADAS POR LA SHCP

En tanto las autorizaciones otorgadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no queden sin efecto o sean revocadas, las arrendadoras financieras, empresas de factoraje y

sociedades financieras de objeto limitado seguirán, según corresponda, sujetas al régimen de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, de la Ley de Instituciones de Crédito y demás disposiciones que conforme a las mismas les resulten aplicables, así como a las demás que emitan la citada Secretaría para preservar la liquidez, solvencia y estabilidad de las entidades señaladas.

12- ACCIONES DE INSTITUCIONES DE CREDITO Y CASAS DE BOLSA

Las instituciones de crédito y casas de bolsa que sean propietarias de acciones representativas del capital social de arrendadoras financieras y empresas de factoraje financiero, cuya autorización haya quedado sin efecto por virtud de este Decreto, podrán conservar dichas acciones siempre que esas sociedades adopten el carácter de sociedades financieras de objeto múltiple.

Las instituciones de crédito que sean propietarias de acciones representativas del capital social de sociedades financieras de objeto limitado, cuya autorización haya quedado sin efecto por virtud de este Decreto, podrán conservar dichas acciones siempre que esas sociedades adopten el carácter de sociedades financieras de objeto múltiple.

15- INTERMEDIARIOS FINANCIEROS RURALES

Las sociedades financieras de objeto múltiple se reputan intermediarios financieros rurales para los efectos de la Ley Orgánica de la Financiera Rural.

16- AUTORIZACION DE OBJETOS SOCIALES AMPLIOS A LAS SOCIEDADES FINANCIERAS DE OBJETO LIMITADO

Posterior a la fecha en que entre en vigor el presente Decreto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar objetos sociales amplios que incluyan todas la operaciones de crédito del artículo 46 de la Ley de Instituciones de Crédito, de arrendamiento y de factoraje financiero a las Sociedades Financieras de Objeto Limitado que así lo soliciten y mantener la regulación de la propia Secretaría y de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, así como la denominación correspondiente.

Para estos efectos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá otorgar la autorización para la transformación a Sociedad Financiera de Objeto Limitado a las empresas de arrendamiento y factoraje financiero que los soliciten, las cuales continuarán reguladas.

La regulación y la autorización otorgada de acuerdo a los párrafos anteriores quedará sin efecto por ministerio de Ley a los tres años siguientes a la fecha de entrada en vigor del presente Decreto y las sociedades que hayan obtenido dicha autorización a partir de esta fecha, quedarán sujetas a lo dispuesto a los artículos tercero y quinto transitorio de este Decreto.

TRANSITORIOS

del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 12 de diciembre de 2011

1- INICIO DE LA VIGENCIA

El presente Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2012.

2- REFORMA AL DECIMO PARRAFO DEL ARTICULO 17-D DEL CFF QUE SERA APLICABLE A LOS CERTIFICADOS DE FIRMA ELECTRONICA AVANZADA

La reforma al décimo párrafo del artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación será aplicable a los certificados de firma electrónica avanzada que se expidan a partir de la entrada en vigor del presente Decreto.

Lo dispuesto en el párrafo anterior se aplicará sin perjuicio de que los certificados a que dicho párrafo se refiere queden sin efectos de conformidad con los supuestos establecidos en el artículo 17-H del Código Fiscal de la Federación.

3- DISPOSICIONES EN MATERIA DE COMPROBANTES FISCALES QUE PREVALECERAN SOBRE AQUELLAS QUE SE ESTABLECEN EN LAS LEYES FISCALES FEDERALES

A partir del 1 de enero de 2012, las disposiciones que establece el Código Fiscal de la Federación en materia de comprobantes fiscales prevalecerán sobre aquéllas que en materia de comprobantes fiscales se establecen en las leyes fiscales federales, sin que los aspectos diversos a los requisitos de los comprobantes fiscales se alteren por las disposiciones del presente Decreto.

Adicionalmente se estará a lo siguiente:

I. Las referencias que en la Ley del Impuesto sobre la Renta se hacen a los términos comprobante, comprobantes, comprobante de pago, documentación, documentación comprobatoria, documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales, recibos o recibos por honorarios, contenidas en los artículos 18, fracciones I, inciso a) y II; 20, fracción IX; 31, fracciones III, primer párrafo, VI, VII, primer párrafo, IX, segundo párrafo, XIX, primer y segundo párrafos y XXIII inciso b), numeral 4, segundo párrafo; 32, fracciones V, segundo, tercero y quinto párrafos y XXVII, segundo párrafo; 36, quinto párrafo; 81, sexto párrafo; 82, fracción III; 83, séptimo párrafo; 84, fracciones I y II, y su segundo y tercer párrafos; 86, fracción II; 101, fracciones II y V; 102, primer párrafo; 106, sexto párrafo; 109, fracciones XIII y XXVIII, primer párrafo; 121, fracción IV; 125, fracciones I, segundo párrafo y VIII; 133, fracción III; 139, fracciones III y IV, segundo párrafo; 140, tercer párrafo; 145, fracción III, y su segundo párrafo; 172, fracciones IV, primer párrafo, IX, X, segundo párrafo y XV; 176, tercer párrafo; 183, cuarto párrafo, y 186, cuarto párrafo, se entenderán hechas al comprobante fiscal regulado en el Código Fiscal de la Federación, excepto cuando se trate de erogaciones por viáticos o gastos de viaje en el extranjero, en cuyo caso subsistirá la referencia a documentación comprobatoria. Las referencias a la nota de venta se entenderán hechas al comprobante fiscal simplificado previsto en el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación.

II. Para los efectos del artículo 139, fracción IV, tercer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes que reciban pagos con transferencias electrónicas mediante teléfonos móviles o tarjetas de crédito, de débito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria, no dejarán de tributar en el Régimen de Pequeños Contribuyentes.

III. Cuando la Ley del Impuesto sobre la Renta haga referencia a traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, incluso del propio contribuyente, se entenderán comprendidas las transferencias electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México.

La relación de operaciones que entregue la integradora a sus integradas en los términos del artículo 84, fracción II y su segundo y tercer párrafos, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberá reunir los requisitos del comprobante fiscal a que se refiere el artículo 29-B, fracción I, inciso a) del Código Fiscal de la Federación.

IV. La referencia al término comprobantes que se hace en los artículos 6, fracción IV, primer párrafo y 18, fracción II de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Unica se entenderá hecha al comprobante fiscal previsto en el Código Fiscal de la Federación. La referencia al comprobante que reúna requisitos fiscales que se hace en el artículo 17, séptimo párrafo de la Ley antes citada, se entenderá hecha al comprobante fiscal simplificado previsto en el artículo 29-C del Código referido.

V. Las referencias que se hacen a los artículos 1o.-C, fracción III, primer párrafo; 5, fracción II; 32, fracciones III y V, primer párrafo, y 33, primer párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a los términos comprobante, comprobantes, documento o documentación, se entenderán hechas al comprobante fiscal previsto en el Código Fiscal de la Federación. Tratándose del comprobante fiscal a que se refiere el artículo 2o.-C, sexto y séptimo párrafos de la Ley antes citada, la referencia a comprobantes se entenderá hecha al comprobante fiscal simplificado a que se refiere el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación.

La referencia al término estados de cuenta mensuales en los que se asentarán las cantidades que se hayan cobrado en el mes inmediato anterior, que se hace en el artículo 1o.-C de la Ley mencionada en el párrafo que antecede se entenderá hecha a la relación mensual en la que se asienten las cantidades cobradas en el mes inmediato anterior.

VI. Las referencias que se hacen en los artículos 4, fracción III; 8, fracciones I, inciso d) y IV, inciso d), segundo párrafo, y 19, fracciones II, primer y segundo párrafos y VI, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a los términos comprobantes o comprobante de enajenación se entenderán hechas al comprobante fiscal previsto en el Código Fiscal de la Federación.

VII. La referencia a los términos comprobante y documento que ampare la enajenación que se hace en los artículos 9, fracción III y 13, primer párrafo de la Ley Federal sobre Automóviles Nuevos se entenderán hechas al comprobante fiscal previsto en el Código Fiscal de la Federación.

4- ACTUALIZACION DE MULTAS Y CANTIDADES ESTABLECIDAS EN LA LEY ADUANERA

Para los efectos de la actualización del monto de las multas y cantidades en moneda nacional prevista en el artículo 70, último párrafo, en relación con el artículo 17-A, sexto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, se considerará que la actualización de dichos montos se realizó por última vez en el mes de julio de 2003, mismos que se dieron a conocer en el “Anexo 2 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2003”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de abril de 2003, modificado mediante resolución publicada en el referido órgano informativo el 29 de julio del mismo año y como último Indice Nacional de Precios al Consumidor que se utilizó para la actualización mencionada el correspondiente a mayo de 2003.

5- ACTUALIZACION DE CANTIDADES ESTABLECIDAS EN LA LEY ADUANERA

Para los efectos del artículo 70, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, las cantidades establecidas en los artículos 16-A y 16-B de la Ley Aduanera se actualizarán de

conformidad con lo dispuesto en el séptimo párrafo del artículo 17-A del Código referido.

6- ACTUALIZACION DE MONTOS ESTABLECIDOS EN LA LEY ADUANERA QUE ENTRARAN EN VIGOR EL 1-I-2012

La primera actualización del monto de las multas y cantidades establecidas en la Ley Aduanera que se realice con motivo de la adición al artículo 70 del Código Fiscal de la Federación prevista en el presente Decreto, entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2012 y para su determinación se considerará el periodo comprendido desde el último mes cuyo Indice Nacional de Precios al Consumidor se utilizó para el cálculo de la última actualización y el mes inmediato anterior a la entrada en vigor del presente Decreto. Para estos efectos, el factor de actualización se obtendrá de conformidad con lo dispuesto en el sexto párrafo del artículo 17-A del citado Código.

7- DELITOS QUE SE HAYAN COMETIDO CON ANTERIORIDAD A LA ENTRADA EN VIGOR DEL PRESENTE DECRETO

Para los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación que se hayan cometido con anterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto se aplicarán los plazos de prescripción y las reglas de cómputo de los mismos, previstos en las disposiciones vigentes al momento en que se hubieren llevado a cabo, por lo que para ellos se seguirá considerando como la fecha en la que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público toma conocimiento del delito y del delincuente la de la emisión del Dictamen Técnico Contable elaborado por el Servicio de Administración Tributaria.

8- ENTRADA EN VIGOR DE LA REFORMA AL ARTICULO 100 DEL CFF

La reforma al artículo 100 del presente Código, relativa a la Prescripción de la acción penal, entrará en vigor el 31 de Agosto de 2012.

TRANSITORIOS

del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 9 de diciembre de 2013

1- INICIO DE LA VIGENCIA

El presente Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2014, con las salvedades previstas en el artículo transitorio siguiente.

2- DISPOSICIONES EN RELACION A LAS MODIFICACIONES DE ESTE DECRETO

En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Unico de este Decreto, se estará a lo siguiente:

OBLIGACIONES QUE DEBERAN CUMPLIRSE EN LAS FORMAS Y PLAZOS ESTABLECIDOS EN LA LEGISLACION VIGENTE AL 31-XII-2013

I. Las obligaciones derivadas de los actuales artículos 22, sexto párrafo y 32-A del Código Fiscal de la Federación, así como del artículo 14 del Reglamento de dicho Código y 25, fracción VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que hubieren nacido por la realización de las situaciones jurídicas previstas en dichas disposiciones durante la vigencia de los mismos, deberán cumplirse en las formas y plazos establecidos en la legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

Las autoridades fiscales podrán ejercer las facultades de comprobación establecidas en el artículo 42, fracción IV de este Código, vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, respecto de los ejercicios fiscales en los que los contribuyentes que se encontraban obligados a presentar dictámenes por contador público registrado, en términos de las disposiciones jurídicas vigentes hasta esa fecha.

DISPOSICIONES LEGALES QUE QUEDAN SIN EFECTOS

II. Quedan sin efectos las disposiciones legales que se contrapongan al presente Decreto.

EXPEDICION DE MODIFICACIONES A LOS REGLAMENTOS RELATIVOS A LAS DISPOSICIONES DE ESTE DECRETO

III. El Ejecutivo Federal dentro de los 90 días siguientes a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, expedirá las reformas y adiciones correspondientes a los Reglamentos relativos a las disposiciones materia de este Decreto.

ENTRADA EN VIGOR ESCALONADA DE OBLIGACIONES

Por lo que respecta a lo dispuesto por el artículo 28, fracciones III y IV del Código Fiscal de la Federación, el Reglamento del Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria deberán prever la entrada en vigor escalonada de las obligaciones ahí previstas, debiendo diferenciar entre las distintas clases de contribuyentes y considerar la cobertura tecnológica según las regiones del país, dando inicio con los contribuyentes que lleven contabilidad simplificada.

REFERENCIAS QUE SE ENTENDERAN A LOS COMPROBANTES FISCALES DIGITALES POR INTERNET

IV. Cualquier referencia a comprobantes fiscales digitales por Internet, que se señalen en el Código Fiscal de la Federación se entenderán comprendidos a cualquier comprobante fiscal emitido conforme a la legislación vigente, respecto del ejercicio correspondiente a 2013 y anteriores. Asimismo, cualquier referencia a comprobantes fiscales en leyes, reglamentos y demás disposiciones aplicables, se entenderán hechos a los comprobantes fiscales digitales por Internet.

AMONESTACION O SUSPENSION AL CP REGISTRADO RESPECTO DEL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES

V. Las autoridades fiscales podrán instaurar en el ejercicio de las atribuciones que tiene conferidas en el artículo 52, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente hasta la entrada en vigor de este Decreto, para amonestar o suspender al contador público registrado en cualquier momento respecto del incumplimiento de las obligaciones fiscales vigentes a esa fecha.

SOLICITUDES DE AUTORIZACION DE ENAJENACION DE ACCIONES A COSTO FISCAL PRESENTADAS AL 1-I-2014

VI. Las solicitudes de autorización de enajenación de acciones a costo fiscal a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, presentadas con anterioridad al 1o. de enero de 2014, se tramitarán en los términos

previstos en las disposiciones vigentes con anterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto.

ENTRADA EN VIGOR DE LO DISPUESTO EN CFF 17-K FRACCION I

VII. Lo dispuesto en el artículo 17-K fracción I de este Código, entrará en vigor únicamente para las personas morales a partir del 30 de junio de 2014; para las personas físicas, a partir del 1 de enero de 2015.

En tanto entre en vigor lo dispuesto en el artículo 17-K, fracción I, las notificaciones que deban hacerse vía buzón tributario deberán realizarse en términos del artículo 134 de este Código.

RENOVACION EN 2014 DEL REGISTRO DE INSCRIPCION DEL CONTADOR PUBLICO

VIII. El registro al que se refiere la fracción I del artículo 52 se renovará en el ejercicio 2014.

ESQUEMA DE FACILIDAD DE COMPROBACION PARA PF Y PM QUE ADQUIERAN DESPERDICIOS Y MATERIALES DE RECICLAJE

IX. El Servicio de Administración Tributaria, en un plazo que no excederá de treinta días hábiles contados a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, deberá mediante reglas de carácter general, instrumentar un esquema de facilidad de comprobación para efectos fiscales para las personas físicas y morales que adquieran desperdicios y materiales de la industria del reciclaje, que contenga expresamente lo siguiente:

a) Que los sujetos del esquema deberán ser las personas físicas y morales que adquieran desperdicios y materiales de la industria del reciclaje para ser utilizados como insumo de su actividad industrial, acopio, enajenación, comercialización o industrialización, independientemente de su presentación o transformación física o de la denominación o descripción utilizada en el comprobante fiscal, de personas físicas que tengan únicamente como actividad la recolección de desperdicios y materiales de la industria del reciclaje para su enajenación por primera vez y no tengan establecimiento fijo.

b) Que los adquirentes de desperdicios y materiales de la industria del reciclaje, inscriban en el registro federal de contribuyentes a las personas físicas que les enajenen dichos bienes, siempre que estas personas físicas tengan únicamente como actividad la recolección de desperdicios y materiales de la industria del reciclaje, para su enajenación por primera vez y no tengan establecimiento fijo. Los requisitos para la inscripción y los bienes que serán considerados como desperdicios y materiales de la industria del reciclaje, los establecerá el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

c) Que para comprobar la erogación por la adquisición de los desperdicios o materiales de la industria del reciclaje, se establezca como esquema el que el comprobante fiscal digital se expida a través de un tercero autorizado por el Servicio de Administración Tributaria o por el mismo órgano desconcentrado.

d) Que se cumpla con la obligación de retención del impuesto al valor agregado en los términos y condiciones establecidos en la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado.

e) Que por concepto de impuesto sobre la renta se establezca la obligación de retener el 5% del monto total de la compra realizada, retención que podrá tener carácter de pago

definitivo.

f) Que las retenciones de impuestos se enteren de manera conjunta con la declaración del pago provisional correspondiente al periodo en que se efectúe la compra de los desperdicios y materiales para el reciclaje.

g) Que tratándose de pagos que constituyan ingresos de personas físicas por concepto de enajenación de desperdicios y materiales de primera mano en la industria del reciclaje, se expidan y entreguen comprobantes fiscales a las personas que reciban los pagos, en la fecha en que se realice la erogación correspondiente, los cuales podrán utilizarse como constancia o recibo de pago, cumpliendo con los requisitos que establezcan los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

PLAZO PARA EL COMPUTO DE LA PRESCRIPCION DEL CREDITO FISCAL

X. El plazo para el cómputo de la prescripción a que se refiere el párrafo quinto del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, será aplicable para los créditos fiscales que hayan sido exigidos a partir del 1 de enero de 2005.

Tratándose de los créditos fiscales exigibles con anterioridad al 1 de enero de 2005, el Servicio de Administración Tributaria tendrá un plazo máximo de dos años para hacer efectivo el cobro de dichos créditos contados a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, siempre que se trate de créditos que no se encuentren controvertidos en dicho periodo; de controvertirse, el plazo máximo de dos años será suspendido.

La aplicación de la presente fracción no configurará responsabilidad administrativa para servidores públicos encargados de la ejecución y cobro de créditos fiscales, siempre y cuando realicen las gestiones de cobro correspondientes.

TRANSITORIOS

del Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Penal Federal; del Código Federal de Procedimientos Penales; de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada; del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Extinción de Dominio, Reglamentaria del Artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 14 de marzo de 2014, aplicables al Código Fiscal de la Federación

1- INICIO DE LA VIGENCIA

El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

TRANSITORIO

del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 18 de noviembre de 2015, en vigor a partir del 1o. de enero de 2016

UNICO- INICIO DE LA VIGENCIA

El presente Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2016.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley

7- DISPOSICIONES TRANSITORIAS APLICABLES AL CFF

En relación con las modificaciones a las que se refiere el Artículo Sexto de este Decreto, se estará a lo siguiente:

PROGRAMA QUE FACILITE EL ACCESO A CREDITOS DE INSTITUCIONES DE BANCA MULTIPLE

I. Nacional Financiera, Sociedad Nacional de Crédito, Institución de Banca de Desarrollo, en un plazo no mayor de 120 días a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, pondrá en operación un programa que facilite a las pequeñas y medianas empresas acceso a los créditos que las instituciones de banca múltiple otorgan, mediante el cual, autorizará garantías para el pago de créditos otorgados por dichas instituciones a las pequeñas y medianas empresas que resulten con calificación crediticia suficiente, así como capacidad y viabilidad crediticia.

SISTEMA DE CALIFICACION CREDITICIA

Para los efectos del párrafo anterior, Nacional Financiera desarrollará, en coordinación con las instituciones de banca múltiple, un sistema de calificación crediticia que determine la viabilidad y capacidad crediticia de las pequeñas y medianas empresas, bajo un modelo financiero. La calificación crediticia podrá ser comunicada a las instituciones de banca múltiple por Nacional Financiera, quien además podrá hacer del conocimiento de las pequeñas y medianas empresas que conforme al resultado de dicha calificación, pueden ser elegibles para obtener un crédito a través de alguna de las instituciones de banca múltiple participantes.

INFORMACION QUE EL SAT PROPORCIONARA A NACIONAL FINANCIERA

El Servicio de Administración Tributaria deberá proporcionar a Nacional Financiera, la información sobre las pequeñas y medianas empresas que permita generar la calificación crediticia, conforme a los lineamientos que convengan entre ambas entidades.

CONSENTIMIENTO DE LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS PARA PODER ENTREGAR INFORMACION

El Servicio de Administración Tributaria deberá recabar el consentimiento de las pequeñas y medianas empresas para poder entregar la información a que se refiere el párrafo anterior, por lo que dicha revelación de información no se considerará comprendida dentro de las prohibiciones y restricciones que señala el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, Nacional Financiera deberá recabar la autorización expresa de las pequeñas y medianas empresas para solicitar información sobre las mismas a las sociedades de información crediticia. Dicha autorización podrá ser recabada por conducto del Servicio de Administración Tributaria.

RESERVA DE LA INFORMACION FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES

Nacional Financiera guardará absoluta reserva de la información fiscal de los contribuyentes que le proporcione el Servicio de Administración Tributaria.

ESTUDIOS QUE PERMITAN EVALUAR LOS MEJORES MECANISMOS PARA PROMOVER LA CULTURA TRIBUTARIA

II. Con el fin de contar con estudios que permitan evaluar los mejores mecanismos para promover la cultura tributaria, específicamente generar una cultura para que los adquirentes de bienes y servicios recaben los comprobantes fiscales digitales por Internet correspondientes a las adquisiciones mencionadas, el Servicio de Administración Tributaria deberá realizar, por sí o a través de una institución educativa de educación superior, un estudio comparativo de experiencias sobre monederos electrónicos para acumular puntos, así como de sorteos semejantes a la Lotería Fiscal, para determinar la conveniencia o no de establecer un esquema de monedero electrónico, mediante el cual se generarían puntos conforme al valor de la operación consignada en los comprobantes citados y en el que los puntos podrían monetizarse, u otro mecanismo que impulse el uso de la factura electrónica.

El estudio mencionado deberá darse a conocer a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público de ambas Cámaras del Congreso de la Unión, a más tardar en el mes de septiembre de 2016.

ESQUEMA OPCIONAL DE FACILIDAD PARA EL PAGO DEL ISR Y DEL IVA PARA LAS PF QUE ELABOREN ARTESANIAS

III. El Servicio de Administración Tributaria, en un plazo que no excederá de treinta días hábiles contados a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, deberá mediante reglas de carácter general, instrumentar un esquema opcional de facilidad para el pago del impuesto sobre la renta y del impuesto al valor agregado para las personas físicas que elaboren artesanías, que contenga expresamente lo siguiente:

a) Los sujetos del esquema deberán ser las personas físicas que elaboren y enajenen artesanías, con ingresos anuales en el ejercicio inmediato anterior hasta de 250 mil pesos y que provengan al menos el 90% de la enajenación de artesanías. Tratándose de contribuyentes que inicien actividades podrán acogerse a este esquema cuando estimen que en el ejercicio de inicio no excederán dicha cantidad.

b) Los adquirentes de artesanías podrán inscribir en el registro federal de contribuyentes a las personas físicas que elaboren y enajenen artesanías.

c) Las personas físicas que elaboren y enajenen artesanías podrán expedir, a través de los adquirentes de sus productos, el comprobante fiscal digital por Internet, para lo cual el adquirente deberá utilizar los servicios de un Proveedor de Servicios de Expedición de Comprobante Fiscal Digital por Internet. Los adquirentes mencionados deberán conservar el archivo electrónico en su contabilidad y entregar a las personas mencionadas una copia de la versión impresa del comprobante mencionado.

d) En el supuesto a que se refiere el inciso anterior, los adquirentes de artesanías deberán retener el impuesto al valor agregado en los términos y condiciones establecidos en la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado. Tratándose del impuesto sobre la renta deberán retener el 5% del monto total de la adquisición realizada, retención que tendrá el carácter de pago definitivo. Los retenedores deberán enterar de manera conjunta con su declaración del pago provisional o definitivo, según se trate, correspondiente al periodo en que se efectúe la retención, los impuestos retenidos.

e) Las personas físicas a que se refiere el inciso a) que enajenen artesanías al público en general podrán optar por que los adquirentes no les efectúen la retención a que se refiere el

inciso d), en cuyo caso deberán pagar los impuestos correspondientes al periodo de que se trate, aplicando para efectos del impuesto sobre la renta la tasa del 5% sobre el monto del comprobante expedido, así como pagar el impuesto al valor agregado en los términos y condiciones establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Para efectos del párrafo anterior se entiende por enajenaciones realizadas con el público en general, aquéllas por las que se emitan comprobantes que únicamente contengan los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. El traslado del impuesto al valor agregado en ningún caso deberá realizarse en forma expresa y por separado.

f) Los contribuyentes a que se refiere el inciso a) que enajenen sus artesanías a los contribuyentes que tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal, podrán optar por que éstos consideren los pagos recibidos como salarios, para lo cual, los adquirentes deberán determinar el monto del impuesto conforme a lo dispuesto en el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y cumplir con las obligaciones de entero que corresponda.

g) Las personas físicas que elaboren y enajenen artesanías con ingresos de hasta dos millones de pesos podrán, mediante comercializadores o entidades gubernamentales de fomento y apoyo a las artesanías, llevar a cabo su inscripción, emisión de comprobantes y presentación de declaraciones, de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

TRANSITORIOS

del Decreto por el que se expide la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos Cometidos en Materia de Hidrocarburos; y se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Federal de Procedimientos Penales; del Código Penal Federal; de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada; de la Ley Federal de Extinción de Dominio, reglamentaria del Artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; del Código Fiscal de la Federación y del Código Nacional de Procedimientos Penales, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 12 de enero de 2016, aplicables al Código Fiscal de la Federación

1- INICIO DE LA VIGENCIA

El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

3- DESCRIPCION LEGAL DE UNA CONDUCTA DELICTIVA

A partir de la entrada en vigor de este Decreto, para el caso en que la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos Cometidos en Materia de Hidrocarburos contemple una descripción legal de una conducta delictiva que en el anterior Código Penal Federal o Código Fiscal de la Federación se contemplaba como delito y por virtud de las presentes reformas, se denomina, penaliza o agrava de forma diversa, siempre y cuando las conductas y los hechos respondan a la descripción que ahora se establecen, se estará a lo siguiente:

I. En los procesos incoados, en los que aún no se formulen conclusiones acusatorias el Ministerio Público de la Federación las formulará de conformidad con la traslación del tipo que resulte;

II. En los procesos pendientes de dictarse sentencia en primera y segunda instancia, el juez o el Tribunal, respectivamente podrán efectuar la traslación del tipo de conformidad con la conducta que se haya probado y sus modalidades; y

III. La autoridad ejecutora al aplicar alguna modalidad de beneficio para el sentenciado, considerará las penas que se hayan impuesto, en función de la traslación del tipo, según las modalidades correspondientes.

TRANSITORIO

del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 30 de noviembre de 2016, en vigor a partir del 1o. de enero de 2017

UNICO- INICIO DE LA VIGENCIA

El presente Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2017.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 30 de noviembre de 2016, en vigor a partir del 1o. de enero de 2017

6- DISPOSICIONES TRANSITORIAS APLICABLES AL CFF

En relación con las modificaciones a las que se refiere el Artículo Quinto de este Decreto, se estará a lo siguiente:

ADICIONES QUE ENTRARAN EN VIGOR EL 1-V-2017

I. La adición de los párrafos cuarto y quinto del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, entrará en vigor el 1 de mayo de 2017.

DECLARACION INFORMATIVA DE SITUACION FISCAL DE 2016

II. La declaración informativa de situación fiscal de los contribuyentes correspondiente al ejercicio fiscal de 2016, a que se refiere el artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, deberá presentarse conforme a las disposiciones vigentes hasta dicha fecha.

SISTEMA SIMPLIFICADO PARA REGISTROS CONTABLES

(1) III. El Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, deberá emitir un sistema simplificado para llevar los registros contables de las personas físicas que obtengan ingresos por actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos no excedan de 16 veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización y que los ingresos por su actividad primaria representen cuando menos el 25% de sus ingresos totales en el ejercicio, en sustitución de la obligación de llevar contabilidad conforme a los sistemas contables que establece el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

del Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 27 de enero de 2017, en vigor a los 30 días naturales siguientes al día en que entre en vigor el presente Decreto

4- DISPOSICIONES TRANSITORIAS

En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Tercero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

ENTRADA EN VIGOR

Primero. Entrará en vigor a los 30 días naturales siguientes al día en que entre en vigor el presente Decreto.

RECURSOS QUE SE ENCUENTREN EN TRAMITE

Segundo. Los recursos que se encuentren en trámite al momento de la entrada en vigor del presente Decreto, se tramitarán hasta su total resolución conforme a las disposiciones legales vigentes en el momento de presentación del recurso, sin perjuicio de lo señalado en el siguiente párrafo.

OPCION PARA SOLICITAR QUE SE RESUELVA EL RECURSO DE REVOCACION

En el caso de que se cumplan los requisitos de procedencia señalados en los artículos 133-C y 133-D del presente Decreto, los contribuyentes tendrán la opción de solicitar a la unidad administrativa encargada de resolver el recurso de revocación, que el mismo se tramite en los términos del Título V, Capítulo I, Sección Cuarta del Código Fiscal de la Federación, siempre y cuando realice su solicitud en un plazo de diez días hábiles contados a partir de la entrada en vigor del presente Decreto.

TRANSITORIOS

del Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 27 de enero de 2017

1- INICIO DE LA VIGENCIA

El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

2- EROGACIONES QUE SE REQUIERAN PARA CUMPLIR CON EL PRESENTE DECRETO

Las erogaciones que, en su caso, se requieran para cumplir con el presente Decreto, serán cubiertas con cargo al presupuesto aprobado para dicho fin en el ejercicio fiscal correspondiente.

TRANSITORIOS

del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Aduanera, del Código Penal Federal y de la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos Cometidos en Materia de Hidrocarburos, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 1 de junio de 2018

1- INICIO DE LA VIGENCIA

El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, con las salvedades previstas en los siguientes transitorios.

2- MODIFICACIONES AL CFF QUE ENTRARAN EN VIGOR A LOS 30 DIAS DE SU PUBLICACION

Las reformas a los artículos 28, fracción I; 81, fracción XXV; 82, fracción XXV; la derogación del artículo 111, fracción VII, y la adición del artículo 111 Bis, del Código Fiscal de la Federación, entrarán en vigor a los 30 días de la publicación del presente Decreto en el Diario Oficial de la Federación.

3- CONTROLES VOLUMETRICOS Y DICTAMENES DE HIDROCARBUROS Y PETROLIFEROS

Las obligaciones derivadas de la reforma al artículo 28, fracción I, apartado B del Código Fiscal de la Federación, deberán cumplirse una vez que surtan efectos las autorizaciones que emita el Servicio de Administración Tributaria en términos de dicho precepto. Para tales efectos, el Servicio de Administración Tributaria dará a conocer en su página de Internet el momento en que surtan efectos las autorizaciones referidas. Las reglas de carácter general a que se refiere la citada disposición deberán emitirse a más tardar 90 días de la publicación del presente Decreto en el Diario Oficial de la Federación.

Para efectos de la emisión de las reglas relativas a los controles volumétricos y los dictámenes emitidos por los laboratorios de prueba o ensayo a que se refiere el artículo 28, fracción I, apartado B, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, el Servicio de Administración Tributaria deberá coordinarse con la Comisión Reguladora de Energía.

4- DISPOSICIONES QUE QUEDAN SIN EFECTO

A partir de la entrada en vigor del presente Decreto, quedan sin efecto las disposiciones que contravengan las modificaciones al artículo 108 de la Ley Aduanera.

5- COSTO COMPROBADO DE ADQUISICION DE ACCIONES QUE SE ENAJENAN

Para efectos de lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente o de los artículos correlativos en las leyes vigentes con anterioridad a dicha ley, los contribuyentes que estuvieron a lo dispuesto en la fracción VIII del artículo segundo de las disposiciones transitorias del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de noviembre de 2015, deberán considerar en la determinación del costo comprobado de adquisición de acciones que se enajenan, el monto de las pérdidas fiscales que hayan considerado en la determinación del crédito a que se refiere la citada fracción VIII.

TRANSITORIOS

del Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 25 de junio de 2018

1- INICIO DE LA VIGENCIA

El presente Decreto entrará en vigor a los treinta días siguientes al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

2- PROCEDIMIENTOS INICIADOS CON ANTERIORIDAD A LA ENTRADA EN VIGOR DEL PRESENTE DECRETO

Los procedimientos iniciados con anterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto, se tramitarán y resolverán conforme a las normas jurídicas vigentes en el momento de su inicio.

TRANSITORIOS

Del Decreto por el que se reforma la fracción III del artículo 113 y se adiciona un artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 16 de mayo de 2019

1- INICIO DE LA VIGENCIA

El presente Decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

2- DISPOSICIONES QUE SE DEROGAN

Se derogan las disposiciones que se opongan al presente Decreto.

TRANSITORIOS

del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 8 de noviembre de 2019, en vigor a partir del 1 de enero de 2020

1- INICIO DE LA VIGENCIA

El presente Decreto entrará en vigor el día 1o. de enero de 2020.

2- DISPOSICIONES QUE QUEDAN SIN EFECTO

Al momento de la entrada en vigor del presente Decreto, quedan sin efectos todas las disposiciones contrarias al mismo, no obstante lo anterior, las conductas cometidas antes de la entrada en vigor del presente Decreto que actualicen cualquiera de los delitos previstos en los artículos 113, fracción lll y 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, así como el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, continuarán siendo investigadas, juzgadas y sentenciadas, mediante la aplicación de dichos preceptos.

TRANSITORIO

del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 9 de diciembre de 2019, en vigor a partir del 1o. de enero de 2020

UNICO- INICIO DE LA VIGENCIA

El presente Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2020.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 9 de diciembre de 2019, en vigor a partir del 1o. de enero de 2020

8- DISPOSICIONES TRANSITORIAS

En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:

PLAZO PARA CORREGIR LA SITUACION FISCAL POR COMPROBANTES FISCALES

I. Las personas físicas o morales que, previo a la entrada en vigor del presente Decreto hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo del Código

Fiscal de la Federación, sin haber acreditado ante la propia autoridad fiscal dentro del plazo de treinta días otorgado para tal efecto, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, podrán corregir su situación fiscal dentro de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de este Decreto, a través de la presentación de la declaración o declaraciones complementarias que correspondan en términos del Código Fiscal de la Federación.

PLAZOS PARA CUMPLIR CON LAS OBLIGACIONES DE ESQUEMAS REPORTABLES

II. Los plazos previstos para cumplir con las obligaciones establecidas en los artículos 197 a 202 del Código Fiscal de la Federación, empezarán a computarse a partir del 1 de enero de 2021.

Los esquemas reportables que deberán ser revelados son los diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados a partir del año 2020, o con anterioridad a dicho año cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en los ejercicios fiscales comprendidos a partir de 2020. En este último supuesto los contribuyentes serán los únicos obligados a revelar.

Para los efectos del artículo 25, fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, la información correspondiente al último trimestre del ejercicio, se deberá presentar a más tardar el último día del mes de febrero de 2020, en los medios y formatos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

TRANSITORIO

del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 8 de diciembre de 2020, en vigor a partir del 1o. de enero de 2021

UNICO- INICIO DE LA VIGENCIA

El presente Decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2021.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 8 de diciembre de 2020, en vigor a partir del 1o. de enero de 2021

5- DISPOSICIONES TRANSITORIAS

En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Sexto(2) de este Decreto, se estará a lo siguiente:

PROCEDIMIENTOS DE DEVOLUCION QUE SE ENCUENTREN EN TRAMITE

I. Con relación a la reforma a la fracción VI del artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación, en los procedimientos de devolución que se encuentren en trámite a la entrada en vigor del presente Decreto, y se les hayan iniciado facultades de comprobación para verificar su procedencia conforme al noveno párrafo del artículo 22 de este Código, la resolución deberá emitirse en el plazo previsto en la fracción VI del artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación vigente con anterioridad a la entrada en vigor del presente Decreto.

PROCEDIMIENTOS DE ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE BIENES O DE LA NEGOCIACION QUE SE ENCUENTREN PENDIENTES

II. Los procedimientos de aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación de los contribuyentes o responsables solidarios y de levantamiento del mismo, que se encuentren pendientes de resolución a la entrada en vigor del presente Decreto, deberán substanciarse y resolverse en términos del artículo 40-A del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2020.